

Gert Commandeur

**BERÜCKSICHTIGUNG AUSLÄNDISCHER
STEUERN IM DEUTSCHEN EINKOMMEN-
UND KÖRPERSCHAFTSTEUERRECHT**

1983



Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41554825_0010

Berücksichtigung ausländischer
Steuern im deutschen Einkommen -
und Körperschaftsteuerrecht

I n a u g u r a l - D i s s e r t a t i o n

zur Erlangung des akademischen Grades eines Doktors
der Rechte durch den Fachbereich Rechtswissenschaft der
Westfälischen Wilhelms-Universität
zu Münster

vorgelegt von
Gert Commandeur
aus Bochum
1983



Erster Berichterstatter: Prof.Dr. Großfeld
Zweiter Berichterstatter: Prof.Dr. Birk
Dekan: Prof.Dr. Harms
Tag der mündlichen Prüfung: 28.1.1983

Inhaltsverzeichnis

	<u>Seite</u>
Abkürzungsverzeichnis	
A Einleitung	1
I. Problemstellung	1
II. Begriff der Doppelbesteuerung	2
III. Wirkungsweise von innerstaatlichen Maßnahmen	7
B Rechtslage bis August 1980	9
I. Inhalt	9
1. Direkte Anrechnung	10
a) § 34c I EStG	10
b) § 26 I KStG	12
2. Indirekte Anrechnung	14
a) Begrenzung des Anrechnungshöchstbetrages	14
b) Abgrenzung zum internationalen Schachtelprivileg	18
3. Fiktive Anrechnung	20
4. Anrechnung bei Einzelgesellschaften	21
5. Abzug nach § 68f EStDV	22
6. Steuerermäßigung nach § 34c IV EStG	22
7. Steuererlaß und Steuerpauschalierung	22
a) Pauschalierungserlaß	23
aa) Vergleich mit der Anrechnung bei der Einkommensteuer	26
bb) Vergleich mit der Anrechnung bei der Körperschaftsteuer	31
b) Montageerlaß	38
8. Schachtelprivileg	39
9. Zusammenfassung und kurze Wertung	40
II. Mängel	42
1. Abhängigkeit vom ausländischen Steuer- gesetzgeber	42
2. Praktische Schwierigkeiten bei der Sach- aufklärung	44
3. Heraufschleusung der Steuerbelastung	48
4. Überhang ausländischer Steuern	50
a) Hohe ausländische Steuersätze	50
b) Unterschiedliche Bemessungsgrundlage	51
c) Verluste	52

	<u>Seite</u>
5. Enge Voraussetzungen	54
a) Ausländische Einkünfte	54
b) Drittstaatensteuern	58
c) Entsprechende Steuern	58
6. Per-country-limitation	61
7. Durchschnittssteuersätze	63
8. Gesamtsteuerbelastung	64
9. Ausweichmöglichkeiten in der Praxis	64
III. Zusammenfassung	66
C Rechtslage seit August 1980	67
I. Allgemeines	67
1. Entstehungsgeschichte	67
2. Ziele der Neuregelung	68
II. Inhalt	70
1. Anrechnung nach § 34c I EStG	70
a) Ermäßigungsanspruch	70
b) Ausländische Einkünfte	72
2. Abzug nach § 34c II EStG	78
3. Abzug nach § 34c III EStG	80
a) Nicht entsprechende Steuer	81
b) Drittstaatensteuer	82
c) Ausländische Einkünfte	83
4. Steuerermäßigung bei Schiffahrtseinkünften	86
5. Wegfall des alten § 34c V EStG	87
6. Direkte Anrechnung nach § 26 I KStG	88
7. Indirekte Anrechnung nach § 26 II KStG	88
8. Indirekte Anrechnung nach § 26 III KStG	90
9. § 26 VI KStG	91
10. Verhältnis zu Doppelbesteuerungsabkommen	92
III. Steuerabzug	95
1. Voraussetzungen	95
2. Gesamtbetrag der Einkünfte	96
3. Steuerliche Auswirkungen	97
a) Steuerersparnis in der Periode des Zuflusses der Einkünfte	98

	<u>Seite</u>
aa) Einkommensteuer	98
bb) Körperschaftsteuer	103
(1) Thesaurierung	103
(2) Ausschüttung	104
b) Steuerersparnis in anderen Perioden	104
IV. Gegenüberstellung Anrechnung - Abzug	108
1. Vorteilhaftigkeitsvergleich	108
a) Gewinnfall	108
aa) Einkommensteuer	108
bb) Körperschaftsteuer	109
(1) Thesaurierung	109
(2) Ausschüttung	110
cc) Zwischenergebnis	111
b) Verlustfälle	113
aa) Negative Summe der Einkünfte	113
bb) Positive Summe der Einkünfte	114
(1) Negative ausländische Einkünfte	114
(2) Negative inländische Einkünfte	115
2. Ausübung des Wahlrechts nach § 34c II EStG	121
a) Möglichkeiten	121
aa) Ein ausländischer Staat	121
bb) Mehrere ausländische Staaten	123
b) Praktische Empfehlung	126
c) Anwendungsschwierigkeiten	128
V. Bedeutung der Verwaltungserlasse	131
1. Pauschalierungserlaß	131
a) Einkommensteuer	131
aa) Gewinnfall	131
bb) Verlustfälle	132
(1) Negative Summe der Einkünfte	132
(2) Positive Summe der Einkünfte	133
(a) Negative ausländische Einkünfte	133
(b) Negative inländische Einkünfte	133
b) Körperschaftsteuer	137
aa) Gewinnfall	137
(1) Thesaurierung	139
(2) Ausschüttung	140

	<u>Seite</u>
bb) Verlustfälle	141
(1) Negative Summe der Einkünfte	141
(2) Positive Summe der Einkünfte	141
(a) Negative ausländische Einkünfte	141
(b) Negative inländische Einkünfte	142
c) Zusammenfassung	145
2. Montageerlaß	147
VI. Wettbewerbssituation	149
1. Wettbewerbsneutralität des Abzugsverfahrens	151
2. Auswirkungen	153
a) Stellenwert des Exports	153
b) Wettbewerbsrelevanz von Einkommen- und Körperschaftsteuer	155
aa) Steuerüberwälzung	155
bb) Bedeutung nicht überwälzter Steuern	157
c) Verbesserungen	159
VII. Vor- und Nachteile	161
1. Abhängigkeit vom ausländischen Steuer- gesetzgeber	161
2. Anwendungsschwierigkeiten	162
3. Inländisches Steuerniveau als Regelbelastung	162
4. Steuerüberhänge	166
5. Nichtvorliegen der Anrechnungsvoraussetzungen	167
VIII. Bewertung	168
1. Auswirkungen auf Erlasse	168
2. Umfang	169
3. Kompromiß	174
D Probleme im Ausschüttungsfall	176
I. Weiterleitung von Steuervorteilen	177
1. Bedeutung des § 27 KStG	177
a) Doppelbesteuerungsabkommen	177
b) § 34c EStG, § 26 KStG	190
2. Rechtliche Bedenken	193
a) Generelle Zulässigkeit	193
aa) Sachgesetzlichkeit	194
bb) Ungleichbehandlung	195
(1) Problemfälle	195
(2) Feststellung der Ungleichbehandlung	198

	<u>Seite</u>
cc) Zulässigkeit	200
(1) Atypische Ausnahmen	200
(2) Differenzierungsgebot	201
(3) Differenzierungsverbot	202
(4) Sachliche Gründe	203
b) Verfassungsmäßigkeit des Verfahrens	207
aa) Herstellung der Ausschüttungsbelastung	207
bb) Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens	209
3. Eigenkapitalbildung	210
a) Thesaurierung im Inland	210
b) Thesaurierung im Ausland	213
II. Lösungsversuch	215
1. Grundsätzliche Neuorientierung	217
2. Lösungen im gegenwärtigen Rahmen	218
a) Klassisches System	218
b) System mit gespaltenem Körperschaft- steuersatz	219
c) Körperschaftsteuerliches Anrechnungs- verfahren	220
aa) Anrechnung ausländischer Steuern beim Gesellschafter	221
bb) Anrechnung auf die Ausschüttungssteuer	222
(1) Berechnung der Tarifbelastung	223
(2) Umfang der Steuerminderung	224
(3) Wirkungsweise	225
(4) Nachteile	227
cc) Wegfall der Körperschaftsteuererhöhung	228
(1) Eingeschränkte Anrechnung	228
(2) Freistellung	229
dd) Freistellung von der Ausschüttungs- belastung	230
ee) Stellungnahme	232
E Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung	237
I. Gesetzesvorschläge	237
1. Betriebsausgabenabzug	237
2. Abzug nicht anrechenbarer Steuern	238
3. Vorrang des Abzugs	241

	<u>Seite</u>
4. Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags auf Einnahmebasis	245
5. Sonderregelungen	246
a) Ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb	246
b) Im Ausland tätige Arbeitnehmer	247
II. Over-all-limitation	249
1. Regelungsinhalt	249
2. Gegenüberstellung mit der per-country-limitation	250
a) Vor- und Nachteile	250
aa) Umfang des Anrechnungsvolumens	251
(1) Gewinnfall	251
(2) Verlustfall	255
bb) Rechenvereinfachung	259
cc) Steuerausfälle	261
dd) Einkommensverlagerung	262
ee) Verhandlungsposition für Doppelbesteuerungsabkommen	266
ff) Systemgerechtigkeit	269
b) Bewertung	270
3. Wahl zwischen over-all-limitation und per-country-limitation	273
4. Bedeutung des Abzugs	274
5. Anrechnungsvortrag und -rücktrag	277
III. Sonstige Möglichkeiten	281
1. Freistellung	281
2. Erweiterte Anrechnung	287
3. Differenzierte Wahl zwischen Anrechnung und Abzug	289
4. 25 %-Grenze	290
F Versuch einer Fortentwicklung	292
I. Bezugsgröße in § 34c I EStG	292
II. Aktive Tätigkeit	292
1. Entwicklungspolitische Gesichtspunkte	293
2. Lösungswege	295
a) Verzicht auf aktive Tätigkeit	295
b) Aktivitätsklausel	299

	<u>Seite</u>
aa) Bindung an das Außensteuergesetz	299
bb) Schädliche Mitwirkung	299
cc) Harmonisierung	300
dd) Katalog aktiver Einkünfte	301
III. Einführung der over-all-limitation	302
IV. Weiterleiten von Steuervorteilen	302
G Ergebnis	304
Literaturverzeichnis	305

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn.	Abschnitt
abw.	abweichend
a.F.	alte Fassung
AG	Aktiengesellschaft
allg.	allgemein
a.M.	anderer Meinung
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
AStG	Außensteuergesetz
Aufl.	Auflage
AuslInvestG	Auslandsinvestitionsgesetz
AuslInvestmG	Auslandsinvestmentgesetz
AWD	Außenwirtschaftsdienst des Betriebsberaters
BB	Betriebsberater
Bd.	Band
BDI	Bundesverband der Deutschen Industrie
BerlinFG	Berlinförderungsgesetz
betr.	betrifft
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidung des Bundesfinanzhofs
BGH	Bundesgerichtshof
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesminister für Finanzen
BR-Drucks.	Bundesratsdrucksache
BStBl.	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Bundestagsdrucksache
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Entscheidung des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

CDFI	Cahiers de droit fiscal international
DB	Der Betrieb
DBA	Doppelbesteuerungsabkommen
d.h.	das heißt
DIHT	Deutscher Industrie- und Handelstag
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DStR	Deutsches Steuerrecht
DStZ	Deutsche Steuerzeitung
EFG	Entscheidung des Finanzgerichts
EK	Eigenkapital
EntwLStG	Entwicklungsländer - Steuergesetz
ErbStG	Erbschaftsteuergesetz
ErfinderVO	Erfinderverordnung
Erg.	Ergänzung
EStDV	Einkommensteuer - Durchführungs- verordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer - Richtlinien
EStRGE	Einkommensteuer - Reformgesetz- entwurf
EStZ	Europäische Steuerzeitung
e.V.	eingetragener Verein
f.	folgende
FA	Finanzarchiv
F.A.Z.	Frankfurter Allgemeine Zeitung
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzminister
FinSen	Finanzsenat
FR	Finanz - Rundschau
FS	Festschrift
Fußn.	Fußnote
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH - Rundschau

GrdStG	Grundsteuergesetz
HDSW	Handwörterbuch der Sozialwissen- schaften
HFR	Höchststrichterliche Finanzrecht- sprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
Hrsg.	Herausgeber
HS	Halbsatz
HStruktG	Haushaltstrukturgesetz
HwStR	Handwörterbuch des Steuerrechts
ICJ	International Court of Justice
ICR	United States International Revenue Code
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V.
i.e.S.	im engeren Sinn
IGH	Internationaler Gerichtshof
InstFSt	Institut " Finanzen und Steuern "
intern.	international
i.S.d.	im Sinne des
IWB	Internationale Wirtschaftsbriefe
i.w.S.	im weiteren Sinn
i.V.m.	in Verbindung mit
JA	Juristische Arbeitsblätter
JbFfSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JuS	Juristische Schulung
KAGG	Kommunalabgabengesetz
KG	Kommanditgesellschaft
KohleG	Kohlegesetz
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinien
Lief.	Lieferung
m.E.	meines Erachtens
Min.	Minister
Mill.	Millionen
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
n.F.	neue Fassung
Nr.	Nummer

NRW	Nordrhein - Westfalen
NSt	Neues Steuerrecht von A bis Z
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe
OECD	Organisation for European Cooperation and Development
PCPJ	Publications de la Cour Per- manente de Justice International
Rd.	Randnummer
Reg.	Regierung
Rep.	Report
RFH	Reichsfinanzhof
RFHE	Entscheidung des Reichsfinanzhofs
RIW/AWD	Recht der internationalen Wirtschaft, Außenwirtschaftsdienst des Betriebs- beraters
Rspr.	Rechtsprechung
RWP	Recht - und Wirtschaftspraxis, Blattei - Handbuch
S.	Seite
sect.	section
s.o.	siehe oben
sog.	sogenannt
Sp.	Spalte
StAnpG	Steueranpassungsgesetz
StBJb	Steuerberater - Jahrbuch
StEK	Steuererlasse in Karteiform
StLex	Steuerlexikon
str.	streitig
StuW	Steuer und Wirtschaft
s.u.	siehe unten
Tz.	Textziffer
u.	und
u.a.	und andere
Urt.	Urteil
USA	United States of America
UStG	Umsatzsteuergesetz
u.U.	unter Umständen
v.	vom

VermBildG	Vermögensbildungsgesetz
vgl.	vergleiche
Vol.	Volume
VStG	Vermögensteuergesetz
VwA	Verwaltungsanweisung
WPg	Die Wirtschaftsprüfung
ZaÖRVR	Zeitschrift für ausländisches öffentliches Recht und Völkerrecht
z.B.	zum Beispiel
Ziff.	Ziffer
z.T.	zum Teil

A Einleitung

I. Problemstellung

Das deutsche Außensteuerrecht ist im August 1980 geändert worden ¹⁾. Die Neuregelung betrifft unter anderem die Berücksichtigung ausländischer Steuern bei der deutschen Besteuerung. Im Rahmen der vorliegenden Arbeit geht es insbesondere um die Regelungen des § 34c EStG und des § 26 KStG. Die insoweit erfolgten Änderungen zielen auf eine Verbesserung der innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ausländischer Einkünfte ²⁾.

Eine derartige Reform des Außensteuerrechts war bereits seit langem in der Diskussion ³⁾. Die zunehmende Auslandstätigkeit der deutschen Wirtschaft und die gleichzeitige Ausweitung des Steuerzugriffs in bestimmten Entwicklungsländern hatten nach der alten Rechtslage zu erheblichen und zum Teil unzumutbaren Belastungen der nationalen Wirtschaft geführt ⁴⁾. Eine Neuregelung war daher notwendig geworden.

-
- 1) Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 20.8.1980, so genanntes Artikelgesetz; BGBl. I S. 1545 vom 28.8.1980 = BStBl. I S. 589; dazu BR-Drucks. 325/80 vom 27.6.1980; vgl. auch die Reg.-Vorlage BT-Drucks. 8/3648 = BR-Drucks. 511/79 und den Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks. 8/4157, die Stellungnahme des Bundesrates BR-Drucks. 511/79 (Beschluß) sowie die gleichlautende Empfehlung der Ausschüsse des Bundesrates BR-Drucks. 511/1/79; dazu auch noch den Bericht des Haushaltsausschusses BT-Drucks. 8/4168
 - 2) Vgl. Reg.-Vorlage BT-Drucks. 8/3648 S. 14; Beschlußempfehlung des Finanzausschusses BT-Drucks. 8/4141 S. 1
 - 3) Vgl. Entwurf der Bundes-Reg. zum Dritten Steuerreformgesetz v. 26.10.1973, BT-Drucks. 7/1470
 - 4) BT-Drucks. 8/3648 S. 14; siehe auch Schöne S. 67, Rd. 216, 218; sowie Grass in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 1 S. 4; vgl. Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 619; Feuerbaum DB 1980, 1808

Die Gesetzesänderung soll das bisher geltende System der Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer verbessern, um so eine Doppelbesteuerung künftig wirkungsvoller als bisher zu mildern ¹⁾. Auf diese Weise hofft der Gesetzgeber, die internationale steuerliche Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Außenwirtschaft zu sichern beziehungsweise wieder herzustellen ²⁾. Die folgende Untersuchung soll dazu dienen, die Mängel der alten Rechtslage aufzuzeigen sowie Inhalt, Bedeutung und Auswirkungen der Neuregelung in der Praxis darzustellen. Außerdem sollen, über die gegenwärtige Rechtslage hinaus, andere Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung erörtert und gegebenenfalls Anregungen für weitere Verbesserungen gegeben werden.

II. Begriff der Doppelbesteuerung

Über den Begriff der Doppelbesteuerung besteht im Schrifttum nicht immer Einigkeit. Deshalb ist zunächst der Begriff der Doppelbesteuerung zu klären. Dieser ist dann gegenüber dem der Doppelbelastung abzugrenzen ³⁾.

Nach einer geläufigen Definition spricht man von (internationaler) Doppelbesteuerung bei der Erhebung vergleichbarer Steuern durch zwei oder mehrere Steuerhoheitsträger (Staaten) von dem selben Steuerpflichtigen für den selben Zeitraum ⁴⁾.

1) Vgl. BT-Drucks. 8/3648 S. 14, 19

2) Zu der Wettbewerbssituation allgemein: Julitz F.A.Z. v. 17.2.1981 S. 9

3) Allg. dazu Spitaler S. 92 - 135

4) Spitaler S. 132 f.; Hensel S. 17; Klein-Flockermann-Kühr § 3 Anm. 55a Rd. 358; sowie Großfeld, Basissgesellschaften S. 16; vgl. auch OECD-Musterabkommen Allg. Bemerkungen II S. 11; Einzelheiten bei Lohrmann (Diss.) S. 85 ff.m.w.N.; siehe auch Dr. Gablers Wirtschaftslexikon S. 474 f. "Doppelbesteuerung"

Ursache einer Doppelbesteuerung ist die Tatsache, daß Staaten grundsätzlich keine Rücksicht auf die Steuergesetze anderer Länder nehmen. Dazu sind sie auch nicht verpflichtet. Das Territorialitätsprinzip als anerkannte Regel des Völkerrechts verbietet die Durchführung hoheitlicher und schlicht-hoheitlicher Maßnahmen auf dem Gebiet eines anderen Staates ¹⁾. Es erlaubt dagegen nach heutiger Auffassung ausländische Sachverhalte mit inländischen Rechtsfolgen zu verknüpfen; die Gesetzgebungsgewalt endet nicht an den eigenen Grenzen eines Staates ²⁾. Ein Steuerhoheitsträger ist deshalb nicht gehindert, Rechtsfolgen von Tatsachen abhängig zu machen, die sich außerhalb eines Staatsgebietes ereignen ³⁾. Das gilt allerdings nicht uneingeschränkt ⁴⁾. Vorausgesetzt wird nämlich, daß an Sachverhalte angeknüpft wird, die zur eigenen Rechtsordnung in einer nicht zu fern liegenden Beziehung stehen ⁵⁾. Ein legitimierender Anknüpfungspunkt zum normsetzenden Staat ist eine ausreichende Binnenbeziehung ⁶⁾.

-
- 1) Urt. des Ständigen Internationalen Gerichtshofes v. 7.9.1977 (Lotus-Fall) PCPJ Serie A, Nr. 10, S. 19 f.; Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 80 m.w.N.
 - 2) Vogel, Klaus S. 101 ff., 142 ff., 351, Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 81, jeweils m.w.N.
 - 3) Ross S. 150 f.; zum Ganzen vgl. Müller (Diss.) S. 74 - 98, insbesondere S. 77, 80; siehe auch Urt. des Ständigen Internationalen Gerichtshofes v. 7.9.1977 (Lotus-Fall) PCPJ Serie A, Nr. 10, S. 19 f.
 - 4) Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 81
 - 5) Dahm Bd. 1 S. 256. Dies ist in extraterritorialen Steuergesetzen ausnahmslos der Fall; allgemein Leibholz S. 77
 - 6) IGH (Nottebohm-Fall) IGH ICJ-Rep. 1955, S. 4, 23, 26; Wengler S. 936; Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 81 f. m.w.N.

Insoweit reicht es aus, wenn der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz in dem Staat hat, in dem er besteuert wird ¹⁾.

Bei juristischen Personen genügen Sitz, Geschäftsleitung und Betriebsstätte im Inland, um ausländische Einkünfte zu besteuern ²⁾. Sofern ein derartiger sinnvoller Anknüpfungspunkt (genuine link) besteht ³⁾, verbietet das Völkerrecht eine Doppelbesteuerung nicht ⁴⁾.

Zu einer Doppelbesteuerung kommt es aufgrund des Nebeneinanders von unbeschränkter und beschränkter Steuerpflicht (vgl. § 1 EStG; § 1, 2 KStG) ⁵⁾. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen wird, unabhängig von einer Besteuerung im Ausland, das gesamte Einkommen (Welteinkommen) einschließlich der ausländischen Einkünfte erfaßt und im Wohnsitzstaat besteuert ⁶⁾. Der Quellenstaat seinerseits besteuert aufgrund der beschränkten Steuerpflicht die Einkünfte, die in seinem Gebiet erzielt worden sind. Infolgedessen werden ausländische Einkünfte zweimal besteuert. Eine Doppelbesteuerung ergibt sich darüber hinaus dann, wenn eine natürliche Person zwei Wohnsitze hat und deshalb zweimal besteuert wird ⁷⁾.

-
- 1) Wengler S. 936; Großfeld, Basisgesellschaften S. 173
 - 2) Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 82; Wengler S. 936 f.; Großfeld, Basisgesellschaften S. 173
 - 3) IGH (Nottebohm-Fall), IGH ICJ-Rep. 1955, S. 4, 23, 26; Dahm Bd. I S. 256; Müller (Diss.) S. 186 f.; Großfeld, Basisgesellschaften S. 173
 - 4) Ebling DStR 1976, 231; Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 82; Es besteht auch kein völkerrechtliches Gewohnheitsrecht, wonach eine internationale Doppelbesteuerung unzulässig ist, BFH Urt. v. 17.12.1963, BFHE 79, 57 (66f.); Großfeld a.a.O. S. 82 ff, m.w.N. in Fußn. 39; Knechtle S. 41 f.
 - 5) Widmer RIW/AWD 1976, 567; Großfeld, Basisgesellschaften S. 16
 - 6) Klein-Flockermann-Kühr § 3 Anm. 55a Rd. 358; Großfeld, Basisgesellschaften S. 16; Mennel RIW/AWD 1977, 471
 - 7) Klein-Flockermann-Kühr § 3 Anm. 55a Rd. 358; Widmer RIW/AWD 1976, 567

Streitig ist, ob Subjektidentität ein Begriffsmerkmal der Doppelbesteuerung ist ¹⁾. Unter Subjektidentität versteht man eine Identität des im Inland Steuerpflichtigen mit dem im Ausland Steuerpflichtigen. Diese Frage erhält dann Bedeutung, wenn es um die Besteuerung inländischer Muttergesellschaften und deren ausländischer Tochtergesellschaften geht. In diesen Fällen kann von einer zivilrechtlichen Subjektidentität nicht gesprochen werden, sofern die Tochtergesellschaft juristisch selbständig ist. Keine Rolle spielt dieser Streit, sofern natürliche Personen in- und ausländische Einkünfte erzielen. Ohne das Problem hier zu vertiefen - insoweit sei auf die ausführliche Darstellung bei Lohrmann verwiesen - ²⁾, soll im Folgenden von einem weiteren Begriff der Doppelbesteuerung ausgegangen werden ³⁾. Daher kann auch im Verhältnis inländische Muttergesellschaft - selbständige ausländische Tochtergesellschaft, wo es nach zivilrechtlicher Betrachtungsweise an einer Subjektidentität fehlt, von Doppelbesteuerung (i.w.S.) gesprochen werden ⁴⁾.

Der Grund dafür liegt in der für das Steuerrecht gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise ⁵⁾, einem Ausfluß des Grundsatzes der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit ⁶⁾. Diese kann nur nach wirtschaftlichen Gesichtspunkten beantwortet werden ⁷⁾. Da die Steuer einer verselbständigten aus-

1) Flick StuW 1960 Sp. 338; vgl. Lohrmann (Diss.) S. 88 f., vgl. Ebling DStR 1976, 232

2) Lohrmann (Diss.) S. 87 - 94

3) So auch Bühler, S. 32

4) Bei fehlender Subjektidentität spricht man auch von internationaler Doppelbelastung. Internationale Doppelbesteuerung i.w.S. umfaßt danach die internationale Doppelbesteuerung i.e.S. und die internationale Doppelbelastung

5) Kruse § 9 I S. 99 f.; vgl. Bühler S. 32; Die wirtschaftliche Betrachtungsweise ist nicht umstritten, siehe Tipke § 8 3. S. 96f.

6) Kruse § 9 I S. 100

7) Kruse § 9 I S. 100

ländischen Tochtergesellschaft im Endergebnis von der Muttergesellschaft getragen wird, ist es gerechtfertigt, auch hier von Doppelbesteuerung zu sprechen ¹⁾. Zivilrechtliche Subjektidentität ist demnach kein Begriffsmerkmal der Doppelbesteuerung ²⁾.

Abzugrenzen ist der Begriff der Doppelbesteuerung von dem der Doppelbelastung. Darunter versteht man eine steuerliche Mehrfachbelastung, die dadurch entsteht, daß ein und dieselbe Abgabengewalt einen Sachverhalt mehrfach (doppelt) besteuert ³⁾. Der Unterschied zur internationalen Doppelbesteuerung liegt darin, daß nicht mehrere sondern lediglich ein Steuerhoheitsträger die Abgaben erhebt. Die Doppelbelastung ist eine nationale Form der (internationalen) Doppelbesteuerung ⁴⁾. Sie tritt auf, wenn einzelne Untergliederungen eines Staates (Bund, Länder, Gemeinden) nebeneinander den selben Sachverhalt besteuern.

In der vorliegenden Untersuchung geht es um Maßnahmen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung. Regelungen dazu finden sich einmal im nationalen Außensteuerrecht, zum anderen in zwischenstaatlichen Verträgen, den sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen ⁵⁾.

-
- 1) Zur Begründung im Einzelnen siehe Lohrmann (Diss.) S. 88 - 94
 - 2) Im Ergebnis so auch Glättli AWD 1960, 7; Korn-Dietz-Debatin Systematik A I Rd. 11
 - 3) Spitaler S. 92; Kluge S. 7; Hensel S. 16. Bei dieser Doppelbelastung handelt es sich, im Gegensatz zu der zum Teil als internationale Doppelbelastung bezeichneten Form der internationalen Doppelbesteuerung, um nationale Doppelbelastung. Eine solche war zum Beispiel nach dem alten Körperschaftsteuerrecht vor 1977 gegeben. Bei Gewinnausschüttungen wurden sowohl Körperschaftsteuern als auch Einkommensteuern erhoben, vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 326
 - 4) Vgl. Creifelds " Doppelbesteuerung " S. 297, innerstaatliche Doppelbesteuerung=Doppelbelastung
 - 5) Baranowski S. 61; Großfeld, Basisgesellschaften S. 16; vgl. Kluge S. 1f.; siehe auch Heining CDFI 1959, 585

Sofern die Doppelbesteuerung nicht durch zwischenstaatliche Abkommen beseitigt oder wenigstens gemildert wird, bleiben den Staaten nur einseitige innerstaatliche Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung ¹⁾. Um diese geht es im Folgenden.

III. Wirkungsweise von innerstaatlichen Maßnahmen

Innerstaatliche Regelungen können an der Besteuerung durch einen fremden Staat nichts ändern ²⁾; sie müssen also die ausländische Besteuerung als Faktum zugrunde legen. Deshalb bietet sich als einziger Ausweg ein nationaler Steuerverzicht an ³⁾. Dieser kann in unterschiedlicher Weise erfolgen. In Betracht kommt einmal eine völlige Freistellung (tax exemption) der im Ausland besteuerten Einkünfte von der deutschen Steuer. Zu einer Doppelbesteuerung kann es dann nicht mehr kommen. Eine solche innerstaatliche Regelung hat den Charakter einer einseitigen, absoluten Kollisionsnorm ⁴⁾, sie überläßt dem ausländischen Staat die ausschließliche Besteuerungskompetenz ⁵⁾.

Im allgemeinen ist es jedoch ausreichend, wenn eine effektive Doppelbesteuerung vermieden wird. Dazu reicht es grundsätzlich aus, wenn die ausländische Steuer bei der Festsetzung der deutschen Steuerschuld berücksichtigt wird. Dies geschieht durch Anrechnung der ausländischen Steuer auf die deutsche ⁶⁾.

1) Ebling (Diss.) S. 79

2) Vgl. Baranowski S. 61

3) Ebling (Diss.) S. 79

4) Vgl. Knechtle S. 78

5) Vgl. Lohrmann (Diss.), S. 140; Bayer JA 1976, 273

6) Widmer RfW/AWD 1976, 564; Debatin RfW/AWD 1980, 8 nennt die Freistellungs- und die Anrechnungsmethode die "grundsätzlichen Wege" zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Bei dieser aus dem angloamerikanischen stammenden Anrechnungsmethode ¹⁾ bleibt die nationale Steuerkompetenz zunächst unberührt; die ausländische Steuer wird aber von dem Betrag der deutschen Steuer abgezogen. Die inländische Steuer mindert sich um den Betrag der ausländischen Steuer. Der deutsche (nationale) Fiskus verzichtet praktisch auf die Einziehung der deutschen Steuer in Höhe der ausländischen ²⁾.

Neben der Anrechnung und der Freistellung gibt es auch noch andere Methoden zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Dazu zählen einmal die (Teil) - Ermäßigung der Inlandsteuer auf die ausländischen Einkünfte, zum anderen der Abzug ausländischer Steuern bei der Einkommensermittlung ³⁾. Auch diese Maßnahmen laufen auf einen Steuerverzicht hinaus. Innerstaatliche Maßnahmen beinhalten daher zwingend einen Steuerverzicht und führen folglich zu Steuerausfällen ⁴⁾. Das hält den Steuergesetzgeber vielfach davon ab, einseitige Regelungen gegen die Doppelbesteuerung zugunsten der Steuerpflichtigen zu verbessern.

-
- 1) Insbesondere das tax credit System der USA sect. 33, 901-910 IRC; Großfeld, Basisgesellschaften S. 17; Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 1 b; Troll in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 1 S. 4
 - 2) dazu Lohrmann (Diss.), S. 140
 - 3) Mennel RIW/AWD 1977, 471, siehe auch Krabbe BB 1980, 1146
 - 4) Siehe Kluge S. 47. Es darf dabei aber nicht verkannt werden, worauf Wilden in Inst FSt Brief Nr. 164 S. 8 zutreffend hinweist, daß Steuereinnahmen aufgrund von Auslandsaktivitäten überhaupt nur dann entstehen können, wenn es tatsächlich zu solchen Aktivitäten kommt. Sofern solche Aktivitäten aufgrund steuerlicher Hemmnisse erst gar nicht entfaltet werden, fallen selbstverständlich auch keine deutschen Steuern an. vgl. auch Bachem (Diss.) S. 29f.

B Rechtslage bis August 1980

I. Inhalt

Die alte Rechtslage ging in § 34c EStG und § 26 KStG grundsätzlich von der genannten Anrechnungsmethode (tax credit) aus. Dabei muß man unterscheiden zwischen der direkten und der indirekten Anrechnung ¹⁾.

Von direkter Anrechnung spricht man, wenn ein Steuerpflichtiger die von ihm selbst zu entrichtende ausländische Steuer auf seine deutsche Steuerschuld anrechnen kann (§ 34c I EStG, § 26 I KStG). Die direkte Anrechnung setzt daher zivilrechtliche Personenidentität zwischen dem im Ausland und dem im Inland Steuerpflichtigen voraus ²⁾. Fehlt es an einer derartigen Personenidentität, greift die indirekte Anrechnung (§ 26 II KStG) ein ³⁾. Wie bereits gezeigt, liegt eine Personenidentität nicht vor, wenn der Steuerpflichtige im Ausland eine selbständige juristische Person ist. Eine direkte Anrechnung scheidet aus. Zum Zuge kommt die indirekte Anrechnung. Sie dient dazu, auch im Bereich fehlender Subjektidentität eine Doppelbesteuerung zu beseitigen oder zu mildern ⁴⁾. Auch bei der indirekten Anrechnung ist, obwohl die ausländische Steuer von der Tochtergesellschaft gezahlt wird, die Muttergesellschaft anrechnungsberechtigt. "Indirekt" bedeutet lediglich, daß die anrechenbare Steuer von einem anderen Rechtssubjekt gezahlt wird ⁵⁾. Die direkte und indirekte

1) Baranowski S. 64; vgl. Großfeld, Basisgesellschaften S. 17

2) Lohrmann (Diss.), S. 141

3) Dazu Blümich-Falk § 34c Rd. 17. Bei Dividendeneinkünften kann nach § 34c I EStG nur die ausländische Kapitalertragssteuer (Quellensteuer) angerechnet werden. Ausländische Körperschaftsteuer nur im Fall des § 26 II KStG; vgl. auch Wilke S. 53, Krabbe NSt Intern. SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 7

4) Vgl. Korn-Dietz-Debatin Systematik D II Rd. 77

5) Krabbe NSt Intern. SteuerR. Außensteuerrecht D 428/021 S. 7f.; Koths DB 1975, 852; Lohrmann (Diss.), S. 141; Wilke S. 53

Anrechnung schließen sich keineswegs gegenseitig aus; sie ergänzen sich vielmehr (§ 26 II 6 KStG)¹⁾. Daher ist es möglich, daß sowohl die von der Mutter im Ausland gezahlte Quellensteuer (direkte Anrechnung) als auch die von der Tochter gezahlte ausländische Steuer (indirekte Anrechnung) auf die deutsche Steuer der Muttergesellschaft angerechnet werden können.

1. Direkte Anrechnung

Die direkte Anrechnung (tax credit against tax system) ist in § 34c I EStG²⁾ und § 26 I KStG geregelt.

a) § 34c I EStG

Nach § 34c I EStG können unbeschränkt Steuerpflichtige, die im Ausland mit ihren dort erzielten Einkünften zu einer der deutschen Einkommensteuer entsprechenden Steuer herangezogen werden, die festgesetzten und gezahlten ausländischen Steuern auf ihre deutsche Einkommensteuer anrechnen. Die ausländische Steuer ist aber nicht unbegrenzt anrechenbar, sondern nach § 34c I 2 EStG nur bis zu dem Betrag der deutschen Steuer, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt³⁾.

Berechnet wird die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Steuer wie folgt: Die deutsche Steuer, die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens unter Einbeziehung der ausländischen Einkünfte ergibt, wird im Verhältnis der ausländischen Steuer zum Gesamtbetrag der Einkünfte aufgeteilt⁴⁾. Rechnerisch ergibt sich folgende Gleichung:

1) Baranowski S. 64; Einzelheiten bei Wilke S. 58f.

2) Zur Entstehungsgeschichte Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 2 Rd. 4 m.v.N.; Grass in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin § 34c Rd. 1

3) Bordewin u.a. § 34c 1 d; vgl. Pöllath RIW/AWD 1979, 757

4) Bordewin u.a. § 34c 1 d; Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 4 b Rd. 18; Blümich-Falk § 34c Rd. 35; Bellstedt S. 206

Erläuterungen:

dSt = deutsche Steuer

aE = ausländische Einkünfte

GdE = Gesamtbetrag der Einkünfte ¹⁾

X = Anrechnungshöchstbetrag (= anrechenbarer Höchstbetrag)

$$\frac{dSt}{GdE} = \frac{X}{aE} \quad \text{oder} \quad \frac{GdE}{aE} = \frac{dSt}{X}$$

$$X = \frac{aE \times dSt}{GdE}$$

Bis zu dem Höchstbetrag (X) kann die ausländische Steuer auf die deutsche Steuer angerechnet werden. Der Höchstbetrag entspricht dem Teil der deutschen Steuer, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt ²⁾.

Eine über diesen Höchstbetrag hinausgehende ausländische Steuer kann nicht angerechnet werden. Derartige nicht anrechenbare Steuern werden vielfach als (Steuer-) Überhang bezeichnet ³⁾. Diese Überhänge können nicht weiter berücksichtigt werden. Ein Abzug dieser Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte scheidet aus ⁴⁾. Das folgte aus § 68f EStDV ⁵⁾ (i.V.m. § 34c VI EStG), der lediglich einen Abzug für Steuern vorsah, die nicht der deutschen Steuer entsprachen ⁶⁾.

Bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ist zu beachten, daß der Höchstbetrag der anrechenbaren ausländischen Steuern für jeden ausländischen Staat getrennt ermittelt werden muß ⁷⁾. Hat ein Steuerpflichtiger Einkünfte aus mehreren

1) Der Gesamtbetrag der Einkünfte soll dabei gleich dem zu versteuernden Einkommen sein.

2) Vgl. Felix-Streck § 26 Anm. 12. Diese Art der Anrechnung wird auch als ordinary credit bezeichnet. Gegenteil: full credit sog. unbegrenzte Anrechnung, Ebling (Diss.) S. 114f.

3) Siehe statt vieler Inst FSt Brief Nr. 164 S. 10

4) Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 4b Rd. 18 ff. Blümich-Falk § 34c Anm. 6a

5) § 68f war letztmals für den Veranlagungszeitraum 1979 anzuwenden, § 84 IV EStDV

6) Herrmann-Heuer § 34c Anm. 25; Blümich-Falk § 34c Anm. 6a

7) Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 4b Rd. 25

ausländischen Staaten, muß in Bezug auf jeden ein gesonderter Höchstbetrag errechnet werden. Diese getrennte Berechnungsweise bezeichnet man als per-country-limitation. Sie ergibt sich aus § 68c EStDV jetzt § 68a EStDV i.V.m. § 34c VI Ziff. 2 EStG ¹⁾.

b) § 26 I KStG

Eine dem § 34c I EStG entsprechende Regelung enthält § 26 I KStG für die Körperschaftsteuer. Danach können unbeschränkt Steuerpflichtige ausländische Steuern, die in dem Staat erhoben werden, in dem sie die ausländischen Einkünfte erzielen, auf die deutsche Steuer anrechnen. Voraussetzung ist allerdings, daß die ausländischen Steuern der deutschen Körperschaftsteuer entsprechen. Angerechnet werden kann eine festgesetzte und gezahlte ausländische Steuer wiederum nur bis zu dem Betrag der deutschen Steuer, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt ²⁾. § 26 VI KStG verweist bezüglich der Ausführungen auf die Regelungen im Einkommensteuergesetz. Für die Körperschaftsteuer gilt daher das zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrages gesagte einschließlich der per-country-limitation entsprechend ³⁾. Einkünfte aus verschiedenen ausländischen Staaten sind getrennt zu behandeln. Mehrere Einkunftsquellen aus einem Staat können zusammengefaßt werden ⁴⁾.

Bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ist allerdings zu beachten, daß gemäß § 26 VI 2 KStG immer die allgemeine Tarifbelastung (§ 23 KStG) zugrunde zu legen ist; in der Regel also 56 % ⁵⁾.

1) IdW WPg 1977, 43; Einzelheiten siehe später S. 61

2) Einzelheiten bei Greif-Münzer-Krebs F II S. 188 - 190
Felix-Streck § 26 Anm. 12; vgl. KStR zu § 26 Abschn. 76
Abs. 1

3) Herrmann-Heuer § 26 KStG Erläuterungen zu Abs. II Anm. 1

4) Felix-Streck § 26 Anm. 10; Blümich-Falk § 34c Rd. 40

5) Dazu Herrmann-Heuer § 26 KStG Erläuterungen zu Abs. I
Anm. I 2, Telkamp FR 1977, 314

Der Anrechnungshöchstbetrag (X) beträgt dann:

$$X = \frac{aE \times 56 \% \times GdE}{GdE}$$

$$X = 56 \% \times aE$$

In dieser Höhe ist eine ausländische Steuer maximal auf die deutsche Körperschaftsteuer anrechenbar ¹⁾. Da die ausländische Körperschaftsteuer in der Regel unter 56 % liegen dürfte, führt eine Anrechnung im allgemeinen nicht zu einem völligen Wegfall der inländischen Steuer, sondern nur zu einer Reduzierung ²⁾.

Im Falle der Weiterausschüttung von ausländischen Einkünften an die Anteilseigner, ist eine Anrechnung der ausländischen Steuern weder auf die Ausschüttungsbelastung noch auf die Steuer des Anteilseigners möglich ³⁾. Zur Tarifbelastung gehört nämlich nur die Belastung mit inländischer, nicht dagegen die Belastung mit ausländischer Steuer (§ 27 II KStG).

Sofern im Ausland selbständige juristische Personen tätig sind, kann die direkte Anrechnung eine Doppelbesteuerung nicht beheben. Eine ausländische Steuer wird nämlich nicht von der anrechnungsberechtigten Muttergesellschaft gezahlt, sondern von der selbständigen Tochtergesellschaft. Allenfalls eine unserer Kapitalertragsteuer entsprechende Quellensteuer kann von der Muttergesellschaft über § 26 I KStG angerechnet werden. Für die Steuern der Tochtergesellschaft besteht jedoch die Möglichkeit zur indirekten Anrechnung.

1) Vgl. Beispiel bei Schöne S. 68 Rd. 221

2) Wilke S. 49f.

3) Greif S. 170; vgl. Wrede DStZ 1974, 185

2. Indirekte Anrechnung

Die indirekte Anrechnung (indirekt tax credit) ¹⁾ ist in § 26 II KStG geregelt. Sie ermöglicht eine Anrechnung ausländischer Ertragssteuern, die eine ausländische Tochtergesellschaft auf ausländische Gewinne gezahlt hat, bei der inländischen Muttergesellschaft (Obergesellschaft) ²⁾. Die Obergesellschaft, zum Beispiel eine unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaft, ist nach § 26 II KStG zur Anrechnung berechtigt, wenn sie nachweislich ununterbrochen seit mindestens 12 Monaten vor dem Abschlußstichtag zu mindestens 25 % am Nennkapital der Tochtergesellschaft (Untergesellschaft) mit Geschäftsleitung und Sitz im Ausland beteiligt ist. Vorausgesetzt wird, daß die Untergesellschaft ihre Bruttoerträge wenigstens fast ausschließlich (mindestens zu 90 % ³⁾ aus aktiver Tätigkeit erzielt hat (§ 8 I Nr. 1 - 6 AStG) und die Muttergesellschaft einen entsprechenden Antrag gestellt hat.

a) Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags

Angerechnet werden kann grundsätzlich eine Steuer, die die Tochtergesellschaft für das Wirtschaftsjahr entrichtet hat, für das sie die Ausschüttung vorgenommen hat (§ 26 II 2 HStG; vgl. § 26 VI Nr. 3 KStG). Der Anrechnungsbetrag wird dabei der Höhe nach in zweifacher Weise begrenzt. Zum einen durch den bereits bekannten Anrechnungshöchstbetrag, zum anderen dadurch, daß unter Umständen nicht die volle ausländische Steuer bei der Berechnung des Höchstbetrages der Anrechnung zugrunde zu legen ist. Der Teil der ausländischen Steuer, der

1) Oder auch "credit for under laying tax" genannt, so Widmer RIW/AWD 1976, 570

2) Felix-Streck § 26 Anm. 21. Zu den Voraussetzungen im Einzelnen Schöne S. 70 Rd. 235; siehe auch Glaßl S. 13 - 20; Kormann DB 1973, 298; vgl. auch Schachtelerlaß (BStBl. I S. 262 v. 20.2.75)

3) FinMin NRW BStBl. II 1962 S. 48 IV

für eine Anrechnung in Betracht kommt, soll im folgenden als anrechenbarer Steuerteil bezeichnet werden ¹⁾.

Ausländische Steuern können nur in dem Verhältnis berücksichtigt werden, in dem der ausschüttungsfähige Gewinn der Untergesellschaft tatsächlich an die Obergesellschaft ausgeschüttet worden ist ²⁾. Sofern die inländische Muttergesellschaft nicht zu 100 % an der Tochter beteiligt ist, muß darüber hinaus Folgendes beachtet werden. Um auszuschließen, daß ausländische Steuern, die auf Gewinnanteile anderer Anteilseigner entfallen, auf die deutsche Steuer angerechnet werden, wird das Verhältnis des ausschüttungsfähigen Gewinns zum tatsächlich an die Obergesellschaft gelangten Gewinn zum Zwecke der Anrechnung begrenzt. Es darf an dem Anteil der Muttergesellschaft am Nennkapital der Tochtergesellschaft entsprechenden Gewinnanteil nicht überschreiten (§ 26 II 2 ZHS; KStG zu § 26 Abschn. 76 Abs. 12) ³⁾. Von Bedeutung ist diese Begrenzung bei verdeckten Gewinnausschüttungen, bei Vorzugsdividenden und bei der Auflösung von Rücklagen (vgl. KStR zu § 26 Abschn. 76 Abs. 13) ⁴⁾.

Rechnerisch ergibt sich der anrechenbare Steuerteil wie folgt: ⁵⁾

-
- 1) Die Bezeichnungen sind in der Literatur nicht einheitlich, vgl. Frotzcher-Maas § 26 Rd. 73. Verwendet werden auch die Bezeichnungen anrechenbarer Steuer und anrechenbarer Betrag
 - 2) Lempenau BB 1972, 1047; siehe dort auch zur alten Unterscheidung: anrechenbar-anrechenfähig
 - 3) Herrmann-Heuer § 26 Erläuterungen zu Abs. II Ann. III
 - 4) Vgl. Beispiel bei Schöne S. 72 Rd. 240
 - 5) Vgl. Beispiel bei Schöne S. 71 Rd. 239; Greif-Münzer-Krebs F. III S. 193

Erläuterungen:

Y	= anrechenbarer Steuerteil
KSt d UG	= Körperschaftsteuer der Untergesellschaft
Gewinnanteil d OG	= Der Anteil am Gewinn, der tatsächlich an die Obergesellschaft gelangt ist, höchstens aber bis zu dem der Nennkapitalbeteiligung entsprechenden Gewinnanteil (§ 26 II KStG; KStR zu § 26 Abschn. 76 Abs. 12)
ausschüttbarer Gewinn d UG	= Der Handelsbilanzgewinn der Untergesellschaft; also der Gewinn nach Abzug der ausländischen Steuern unter Berücksichtigung von Rücklagen und verdeckten Gewinnausschüttungen (KStR zu § 26 Abschn. 76 Abs. 13) 1).
aSt	= ausländische Steuer
Beteilig.anteil d OG	= Beteiligungsanteil der Obergesellschaft
$\frac{Y}{KSt d UG}$	= $\frac{\text{Gewinnanteil d OG}}{\text{ausschüttbarer Gewinn d UG}}$
Y	= $\frac{\text{Gewinnanteil d OG} \times KSt d UG}{\text{ausschüttbarer Gewinn d UG}}$

Der anrechenbare Steuerteil (Y) darf - wie gezeigt - nur bis zur Höhe der Nennkapitalbeteiligung der Ober- an der Untergesellschaft entsprechenden Teils der Steuer angerechnet werden. Er darf daher nicht größer sein als das Produkt von ausländischer Steuer und Beteiligungsanteil der Muttergesellschaft an der Tochtergesellschaft.

Maximal anrechenbarer Steuerteil (Y (max)) :

$$Y (max) = aSt \times \text{Beteilig.anteil d OG}$$

Eine ausländische Steuer von 40 kann bei einem Beteiligungsanteil von 30 % nur in Höhe von 12 in eine Anrechnung einbezogen

1) Felix-Streck § 26 Anm. 40; Frotzcher-Maas § 26 Rd. 74; Wilke S. 56f.

werden. Eine volle Anrechnung der Steuern der Tochtergesellschaft ist allenfalls dann möglich, wenn die Muttergesellschaft zu 100 % an der Tochter beteiligt ist und der gesamte ausschüttungsfähige Gewinn tatsächlich an die Obergesellschaft abgeführt wird. Werden dagegen bei einer 100 % Beteiligung nur 50 % des ausschüttungsfähigen Gewinns an die Mutter abgeführt, so ist die Steuer auch nur zu 50 % anrechenbar. Bei einer bloß 40 % Beteiligung kommt maximal eine 40 %ige Anrechnung der ausländischen Steuer in Betracht. Sofern in diesem Fall nur eine 50 %ige Ausschüttung vorgenommen wird, beträgt der maximal anrechenbare Steuerteil bei einem ausschüttbaren Gewinn von 100 nur 20 ¹⁾.

Der anrechenbare Steuerteil (Y) ist den der Muttergesellschaft zufließenden Gewinnanteilen hinzuzurechnen (§ 26 II KStG; KStR zu § 26 Abschn. 76 Abs. 14) ²⁾ und erhöht die steuerlichen Einkünfte (sogenannter Aufstockungsbetrag) ³⁾. Eine Anrechnung erfolgt bis zu dem Betrag der inländischen Steuer, der auf die Gewinnanteile (ausländische Einkünfte) unter Hinzurechnung des Aufstockungsbetrags entfällt (KStR zu § 26 Abschn. 76 Abs. 15). Die deutsche Steuer berechnet sich dabei stets nach der allgemeinen inländischen Tarifbelastung (in der Regel 56 %) ohne Berücksichtigung von Steuererhöhungen oder Minderungen (§ 26 VI 2 KStG) ⁴⁾.

1) Vgl. Lempenau BB 1972, 1047, vgl. Beispiel bei Wilke S. 56

2) Man bezeichnet dies auch als grossing-up-dividended, so Kormann DB 1973, 298

3) Dazu Krabbe BB 1977, 1092; Krüger BB 1977, 1647; Krabbe BB 1977, 1648; Wilke S. 58; Kritisch zum Aufstockungsbetrag Inst FSt Brief Nr. 182 S. 28 - 33

4) Felix-Streck § 26 Anm. 44; vgl. Wilke S. 58

Der Anrechnungshöchstbetrag (X) beträgt:

$$X = \frac{\text{dSt} \times (\text{aE} + \text{Aufstockungsbetrag})}{\text{GdE}}^{1)}$$

$$X = \frac{56 \% \times \text{GdE} \times (\text{aE} + \text{Aufstockungsbetrag})}{\text{GdE}}$$

$$X = 56 \% \times (\text{aE} + \text{Aufstockungsbetrag})^{2)}$$

Bis zur Höhe des Anrechnungshöchstbetrags (X) kann der anrechenbare Steuerteil (Y) auf die deutsche Steuer angerechnet werden (KStR zu § 26 Abschn. 76 Abs. 15). Der Höchstbetrag der Anrechnung (X) bildet die äußerste Grenze, bis zu der eine Anrechnung erfolgen kann. Das gilt auch dann, wenn der anrechenbare Steuerteil (Y) größer als der Anrechnungshöchstbetrag sein sollte.

b) Abgrenzung zum internationalen Schachtelprivileg

Von einem internationalen Schachtelprivileg spricht man, wenn die Dividenden, die eine unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft bezieht, im Inland von der Steuer freigestellt sind ³⁾. Ein internationales Schachtelprivileg dient ebenso wie die Anrechnung der Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung. Beide Verfahren sind, was nicht immer geschieht ⁴⁾, auseinanderzuhalten. Für die Abgrenzung ist die bereits angesprochene Unterscheidung zwischen Anrechnung und Freistellung wichtig. Das internationale

1) Der Gesamtbetrag der Einkünfte (GdE) umfaßt in diesem Fall das inländische Einkommen, den ausländischen Gewinnanteil und den Aufstockungsbetrag, Schöne S. 72 Rd. 241

2) Herrmann-Heuer § 26 Erläuterungen zu Abs. II; Anm. VII 2; Krabbe BB 1977, 1092; Schöne S. 72 Rd. 241 mit Beispiel: Greif-Münzer-Krebs F III S. 194

3) Vgl. Lohrmann (Diss.) S. 4; siehe auch Rädler-Raupach S. 512; vgl. Großfeld, Basisgesellschaften S. 10; siehe auch Watzke-Pollak-Philipp S. 42

4) Siehe Schöne S. 69 Rd. 231; Wilke S. 48, Rohrkasten AWD 1973; 468 in Fußn. 11; Müller DStR 1975, 13; zutreffend: Lempenau BB 1972, 1050; Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 92; Lohrmann (Diss.) S. 5

Schachtelprivileg geht von der Freistellung aus. Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaft bleiben bei der Muttergesellschaft steuerlich außer Ansatz. Bestimmte ausländische Schachteldividenden werden im Inland von der Steuer freigestellt ¹⁾. Es bleibt daher bei dem einmaligen Steuerzugriff im Ausland, eine Doppelbesteuerung wird immer und vollständig vermieden ²⁾.

Im Gegensatz dazu greift die indirekte Anrechnung nicht schon auf der Stufe des Steuergegenstands, sondern erst bei der Festsetzung der Steuerschuld ein ³⁾. Bei der indirekten Anrechnung wird der Steuergegenstand nicht aus der Bemessungsgrundlage herausgenommen ⁴⁾; die Steuerpflicht bleibt vielmehr in vollem Umfang bestehen. Es erfolgt lediglich eine Minderung der deutschen Steuer um die ausländische ⁵⁾. Diese grundsätzliche Verschiedenheit erfordert eine Unterscheidung zwischen indirekter Anrechnung und internationalem Schachtelprivileg ⁶⁾.

1) Großfeld, Basisgesellschaften S. 10. In diesem Sinne auch Bühler, S. 194

2) Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 92

3) Vgl. Bayer JA 1976, 273, 274 " Steuerschuld "

4) Bayer JA 1976, 274 " Steuerschuld "; vgl. Knechtle S. 133; Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 92

5) Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 92

6) Im Ergebnis auch: Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 92; Bellstedt S. 283; Lohrmann (Diss.) S. 5, 140, 143; Debatin DB 1975, 1715; vgl. Lempenau BB 1972, 1046, 1048 (§ 26 II = § 19a II a.F.); Mißverständlich die Reg.-Vorlage BT-Drucks. 8/3648 S. 28 zu Nr. 2 c

3. Fiktive Anrechnung

Einen Sonderfall der indirekten Anrechnung enthält § 26 III KStG ¹⁾. Danach wird bei Tochtergesellschaften, die in einem Entwicklungsland im Sinne des Entwicklungsländersteuergesetzes ²⁾ ansässig sind, fingiert, daß der Teilbetrag der deutschen Körperschaftsteuer, der auf die gezogenen ausländischen Gewinnanteile entfällt, zugleich der anrechenbare ausländische Steuerbetrag ist ³⁾. Es wird also fingiert, daß der Anrechnungshöchstbetrag (X) ⁴⁾ gleich dem anrechenbaren Steueranteil (Y) ist, ohne Rücksicht auf die tatsächlich von der Tochtergesellschaft im Entwicklungsland gezahlten Steuern ⁵⁾. Man spricht deshalb auch von fiktiver Anrechnung (fictions credit) ⁶⁾. Bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags entfällt eine Berücksichtigung des Aufstockungsbetrags ⁷⁾.

Im Ergebnis wird der auf die ausländischen Gewinnanteile entfallende deutsche Steueranteil nicht erhoben ⁸⁾; die bezogenen Dividenden bleiben in der Bundesrepublik steuerfrei ⁹⁾. Die fiktive Anrechnung bedeutet praktisch eine Freistellung. Man bezeichnet sie deshalb auch als quasi-Schachtelprivileg ¹⁰⁾.

1) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 182 S. 5

2) Fassung v. 13.2.1975 BGBl. I 493

3) Vgl. Greif-Münzer-Krebs III S. 194; Glaßl S. 80, 86; Baranowski S. 406; siehe auch Wilke S. 22, 60f.

4) S.o.S. 11

5) Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 92; Kormann DB 1973, 299; etwas abw. Wilke S. 23 "Üblicherweise erhobene Steuer"; und Ebling (Diss.) S. 124

6) Oder "matching credit" oder "credit for taxes spared" genannt, so Widmer RIW/AWD 1976, 569; Ebling (Diss.) S. 123

7) Greif-Münzer-Krebs F III S. 194; Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 95; Wilke S. 61

8) Greif-Münzer-Krebs F III S. 194; vgl. Schöne S. 72 Rd. 244; Wilke S. 61

9) Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 95; Knechtle S. 135; Inst FSt Brief Nr. 182 S. 5; Baranowski S. 406; Beispiel bei Schöne S. 72 Rd. 243

10) Vgl. Baranowski S. 406

Die fiktive Anrechnung hat den Zweck, zu verhindern, daß Steuervorteile in Entwicklungsländern im Falle der Ausschüttung aufgrund der Anrechnungsvorschriften praktisch wieder rückgängig gemacht werden ¹⁾.

4. Anrechnung bei Einzelgesellschaften

Ein weiterer Fall der indirekten Anrechnung ist in § 26 V KStG geregelt. Danach können Gewinnausschüttungen von aktiv tätigen Einzelgesellschaften bei Durchleitung durch die Tochtergesellschaft steuerbegünstigt sein. Voraussetzung ist, daß die Muttergesellschaft wenigstens zu 25 % mittelbar, also über die Tochtergesellschaft, an der Einzelgesellschaft beteiligt ist ²⁾. Nach § 26 V KStG wird in diesen Fällen eine unmittelbare Ausschüttung der Einzelgesellschaft an die Muttergesellschaft fingiert ³⁾. Das hat zur Folge, daß die Muttergesellschaft ausländische Steuern der Einzelgesellschaft nach § 26 II, III auf ihre Steuern anrechnen kann. Die Muttergesellschaft wird so behandelt, als habe sie die Gewinnanteile unmittelbar von der Einzelgesellschaft bezogen ⁴⁾.

Die bisher behandelten Möglichkeiten einer Anrechnung ausländischer Steuern bildeten den Kern der alten Rechtslage. Daneben bestanden auch noch andere Wege zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung. Diese sollen im Folgenden dargestellt werden.

1) Gläßl S. 80; vgl. unten S. 48

2) Vgl. Schöne S. 73 Rd. 245 zu der Frage, wann eine 25 % Beteiligung vorliegt; str. ist, ob unmittelbare und mittelbare Beteiligungen zusammengerechnet werden dürfen, dazu Flick-Wassermeyer FR 1975, 342; Einführungsschreiben des BMF v. 20.2.1975 BStBl. I 270 2.7.2

3) Felix-Streck § 26 Anm. 57, 65

4) Vgl. KStR zu § 26 Abschn. 76 Abs. 25; Felix-Streck § 26 Anm. 72; Wilke S. 62

5. Abzug nach § 68f EStDV ¹⁾

Einen Abzug der ausländischen Steuern vom Gesamtbetrag der Einkünfte sah die alte Rechtslage nur in § 68f EStDV i.V.m. § 34c VI Ziff. 6 EStG (vgl. § 26 VI 1 KStG) vor ²⁾. Danach war ein Abzug dann zulässig, wenn eine Anrechnung lediglich deshalb ausschied, weil die ausländische Steuer nicht der deutschen entsprach. Da die ausländische Steuer weder zu den Betriebsausgaben noch zu den Werbungskosten zählt, erhöht dieser Abzug nicht den Verlustabzug nach § 10d EStG ³⁾.

6. Steuerermäßigung nach § 34c IV EStG

Anstelle des Abzugs oder der Anrechnung bot § 34c IV EStG die Möglichkeit, Einkünfte aus dem Betrieb von Handelsschiffen mit einem ermäßigten Steuersatz nach § 34c I EStG zu besteuern ⁴⁾. Diese Regelung diente dem Ziel einer größeren Wettbewerbsgleichheit insbesondere gegenüber sogenannten Billigflaggenländern ⁵⁾.

7. Steuererlaß und Steuerpauschalierung

Anstelle der direkten und indirekten Steueranrechnung sah die alte Rechtslage in § 34c III EStG (= § 34c V n.F.) ferner die Möglichkeit der Steuerpauschalierung und des Steuererlasses vor. Von dieser Ermächtigung hat die Verwaltung in zwei Fällen Gebrauch gemacht. Einmal durch den koordinierten Ländererlaß vom 8.7.1959, sogenannter Pauschalierungserlaß ⁶⁾, zum anderen

1) § 68f EStDV war letztmals für den Veranlagungszeitraum 1979 anzuwenden; § 84 IV EStDV

2) Siehe auch § 68g Abs. III EStDV a.F.; KStR a.F. zu § 26 Abschn. 76 Abs. 28

3) Baranowski S. 379; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 23

4) Siehe auch das Schreiben des BMF v. 8.3.1973 BStBl. I S. 261. Die Möglichkeit einer Steuerermäßigung besteht auch bei der Körperschaftsteuer, § 26 VI KStG.

5) Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 624

6) BStBl. II 1959 S. 109, ergänzend dazu BStBl. I 1970 S. 1074 für NRW: FinMin NRW Erlaß v. 16.7.1959 BStBl. II S. 132; Text auch bei Frotscher-Maas § 26 S. 17 (VwA) und in Handbuch der Einkommensteuerveranlagung, § 34c Anlage zu Abs. III S. 712 - 714

durch den Montageerlaß ¹⁾.

Fraglich war allerdings, ob § 34c III EStG (jetzt Absatz V), der über § 26 VI 1 KStG auch für die Körperschaftsteuer gilt, verfassungsmäßig ist. Zweifel bestanden, ob § 34 c EStG den Anforderungen des Art. 80 GG entspricht und hinreichend bestimmt ist ²⁾. Das Bundesverfassungsgericht ³⁾ hat jedoch die Verfassungsmäßigkeit bejaht, da die Anforderungen an das Maß der Bestimmtheit von Ermächtigungen zu steuerbegünstigenden Verwaltungsakten geringer seien als bei Eingriffsermächtigungen. Das erscheint zutreffend, wenn man bedenkt, daß § 34c III EStG eine für den Steuerpflichtigen vorteilhafte Ermächtigung für Ausnahmefälle enthält. Eine derartige Ermächtigung hat im Vergleich zu Eingriffsermächtigungen eine geringere Relevanz in Bezug auf die Grundrechte ⁴⁾.

a) Pauschalierungserlaß ⁵⁾

Nach dem Pauschalierungserlaß werden auf Antrag unter anderem bestimmte Direktinvestitionen im Ausland begünstigt ⁶⁾.

-
- 1) Koordinierter Ländererlaß v. 9.7.1958 BStBl. II S. 109 (für NRW); vgl. Erlaß des Saarland Min. d. Fin. v. 5.3.1960, BStBl. II S. 81, Neufassung BStBl. I 1975 S. 994; BB 1975, 1580
 - 2) Siehe BFH Urt. v. 13.1.1966 BStBl. III S. 556 und BFH Urt. v. 10.7.1970 BStBl. II S. 728; FG Düsseldorf Beschluß v. 14.11.1974 EFG 1975, 116 = HFR 1975, 263
 - 3) BVerfG Beschluß v. 19.4.1978 BB 1978, 943 = BStBl. II 1978 S. 548
 - 4) Vgl. BVerfG Beschluß v. 9.5.1972 BVerfGE 33, 125; (145f.) zum Problem allgemein auch Pietzker JuS 1979, 712 m.w.N. sowie 714; Die Verwaltung hatte ohnehin die Verfassungsmäßigkeit des § 34c III EStG bejaht, FinMin NRW Erlaß v. 14.4.1967 BB 1967, 529
 - 5) Genauer: Erlaß betr. Pauschalierung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte (§ 34c Abs. 3 EStG; § 19a KStG)
 - 6) Vgl. Krabbe RWP Band 4 D ESt II B. 138 S. 1817; Erfaßt werden weiter Einkünfte aus bestimmten Beteiligungen an ausländischen Personengesellschaften, sowie Einkünfte einer Kapitalgesellschaft aus einer mindestens 25 %igen Beteiligung an einer ausländischen Kapitalgesellschaft; siehe auch Wilke S. 42

Gewinne aus ausländischen Betriebsstätten ¹⁾ werden danach pauschal mit 25 % besteuert. Voraussetzung ist, daß kein Doppelbesteuerungsabkommen mit dem ausländischen Staat besteht und eine entsprechende organisatorische Ausgliederung dieser Einkünfte gesichert ist ²⁾. Darüber hinaus müssen die ausländischen Betriebsstätten zumindest fast ausschließlich die Herstellung oder Lieferung von Waren oder die Bewirkung von Leistungen im Ausland zum Gegenstand haben ³⁾. Das gleiche gilt unter den genannten Voraussetzungen, wenn die ausländische Betriebsstätte wenigstens fast ausschließlich die Einfuhr von Waren in die Bundesrepublik oder nach Berlin zum Gegenstand hat (siehe Erlaß I C (I)). Erfasst werden neben den ausländischen Betriebsstättengewinnen auch Einkünfte aus der Beteiligung an einer ausländischen Personengesellschaft (siehe Erlaß II) oder Körperschaft (siehe Erlaß III) ⁴⁾. Bei Einkünften aus mehreren ausländischen Staaten hat der Steuerpflichtige die Möglichkeit, die Pauschalierung auf einen oder mehrere Staaten zu beschränken (siehe Erlaß I (II Satz 2)). Mitunternehmer können unterschiedliche Pauschalierungen beantragen (siehe Erlaß I (II Satz 3)).

Eine Pauschalierung ist nur dann zulässig, wenn die ausländischen Steuern nicht angerechnet oder nach § 34c VI Ziff 6 EStG, § 68f EStDV a.F. vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen

1) Zur Anwendung des Pauschalierungserlasses bei ausländischen Betriebsstätten siehe BFH Urt. v. 7.3.1979, BFHE 127, 517 = BStBl. II 1979, 517; sowie Anmerkungen bei Storck, RIW/AWD 1979, 768; Der BFH führt dort zur alten Rechtslage vor dem 1.1.1977 aus, daß das Vorliegen einer ausländischen Betriebsstätte nach dem deutschen Steuerrecht (§ 16 StAnpG, jetzt § 12 AO) zu beurteilen ist, wonach eine feste örtliche Anlage oder Einrichtung und eine Verfügungsmacht der inländischen Kapitalgesellschaft über die ausländischen Montageplätze erforderlich ist.

2) Vogel DB 1959, 985; ungenau Schöne S. 68 Rd. 225

3) Siehe BStBl. I 1959 S. 109 I (1) 1

4) Dazu Rädler-Raupach S. 361; im Einzelnen Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 9 Rd. 42 ff.; Baranowski S. 382

werden (siehe Erlaß I (IV)). Anwendung finden kann die Pauschalierung dagegen auch dann, wenn eine Anrechnung ausländischer Steuern ausscheidet, weil deren Voraussetzungen nicht gegeben sind ¹⁾. Der Vorteil der Pauschalierung liegt unter anderem darin, daß keine Wechselwirkung mit der Höhe der ausländischen Steuer besteht ²⁾. Die deutsche Steuer beträgt immer 25 %, unabhängig von der Höhe der Steuer im Ausland. Ein niedriger ausländischer Steuersatz, sowie besondere ausländische Steuervergünstigungen kommen daher zumindest teilweise dem Steuerpflichtigen zugute ³⁾. Sie werden nicht, wie bei der Anrechnung, auf das deutsche Steuerniveau hochgeschleust.

Eine Pauschalierung darf erst nach einem Ausgleich mit früheren Verlusten im Ausland erfolgen (Erlaß I (III)) ⁴⁾. Der Grund dafür ist, daß die früheren Verluste bereits im Rahmen des Verlustausgleichs steuermindernd berücksichtigt wurden ⁵⁾. Sie sollen nicht erneut Gegenstand von Steuervergünstigungen werden.

Ein weiterer Vorteil der Pauschalierungsmethode ergibt sich daraus, daß pauschal besteuerte Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht berücksichtigt werden (Erlaß I (IV)). Das führt im Fall der Einkommensteuer zu einer Progressionsmilderung ⁶⁾. Die Pauschalierung ist gegenüber der Anrechnungsmethode stets günstiger, wenn die auf die

1) Debatin DStZ 1959, 303

2) Debatin DStZ 1959, 303

3) Vogel DB 1959, 985

4) Baranowski S. 383; vgl. Rädler-Raupach S. 362; FinMin NRW Erlaß v. 16.7.1959 BStBl. II 132; Wilke S. 42

5) Vogel DB 1959, 985; vgl. Wilke S. 42

6) Rädler-Raupach S. 363; Vogel DB 1959, 985; Wilke S. 42

ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Steuer nach der Anrechnung mehr als 25 % betragen würde ¹⁾.

aa) Vergleich mit der Anrechnung bei der Einkommensteuer

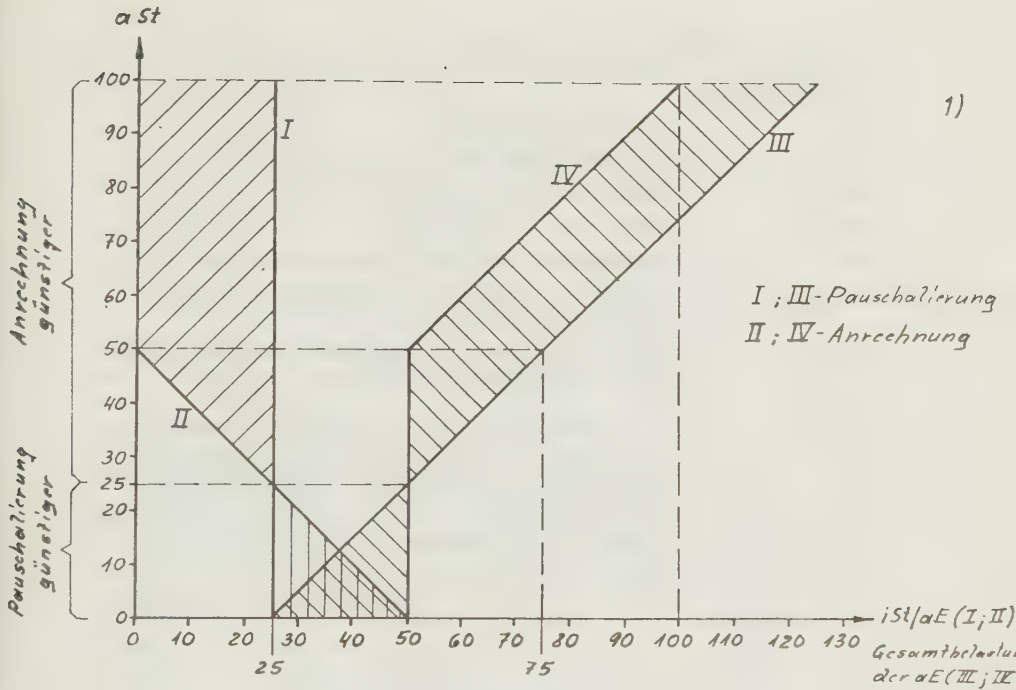
Bei der Einkommensteuer beträgt im Fall der Pauschalierung die inländische Steuer 25 % der ausländischen Einkünfte. Diese Steuerhöhe bleibt immer gleich. Zu einer Progression kommt es nicht.

Bei der Anrechnung ergibt sich jeweils eine unterschiedliche deutsche Steuer auf die ausländischen Einkünfte. Die Höhe der inländischen Steuer wird beeinflusst durch den deutschen Progressions-Steuersatz und die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuern.

Anhand eines Schaubilds sollen die Unterschiede zwischen Anrechnung und Pauschalierung verdeutlicht werden:

Beispiel:	ausländische Einkünfte	= 100
	deutsche Steuer auf ausländische Einkünfte	= 50
	inländische Einkünfte	keine

1) Bellstedt S. 217; Einzelheiten bei Herzig RIW/AWD 1978, 171; Rädler-Raupach S. 363; siehe auch Michels DB 1981, 24



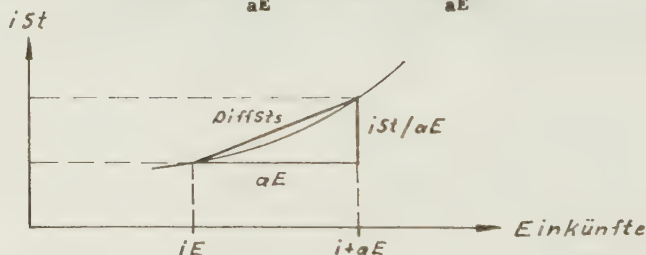
Dieses Schaubild zeigt, daß die Pauschalierung allenfalls dann günstiger sein kann, wenn die verbleibende inländische Einkommensteuer im Fall der Anrechnung über 25 % der ausländischen Einkünfte liegt ²⁾.

- 1) Andere deutsche Steuersätze führen zu Parallelverschiebungen von I, II; Beispiel: $dSts = 50\%$
- 2) Hierbei bleibt allerdings der Progressionsvorteil bei der Pauschalierung außer Betracht, der dadurch entsteht, daß die pauschal besteuerten Einkünfte bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht berücksichtigt werden; vgl. Wilke S. 42

Rechnerisch ergibt sich folgendes Bild:

Erläuterungen:

- aE = ausländische Einkünfte
 iE = inländische Einkünfte
 aSt = ausländische Steuer
 aSts = ausländischer Steuersatz
 iSt/iE = inländische Steuer auf inländische Einkünfte
 iSt/i+aE = inländische Steuer auf in- und ausländische Einkünfte = $iSt/iE + iSt/aE$ 1)
 diSts = durchschnittlicher inländischer Steuersatz auf in- und ausländische Einkünfte = $\frac{iSt/i+aE}{i+aE}$
 iSt/aE = inländische Steuer auf ausländische Einkünfte; dabei handelt es sich um die durch die ausländischen Einkünfte ausgelöste inländische Steuer = $iSt/i+aE - iSt/iE$. Dieser Steuer liegt der Differenzsteuersatz (DiffSts) zugrunde, der sich folgendermaßen bestimmt:
 DiffSts = $\frac{(iSt/i+aE) - (iSt/iE)}{aE} = \frac{iSt/aE}{aE}$ 2)



Es handelt sich bei dem Differenzsteuersatz um den durchschnittlichen Grenzsteuersatz des Intervalls der Tariffunktion, in dem die ausländischen Einkünfte besteuert werden 3).

- 1) Bei negativen inländischen Einkünften muß bei der Aufspaltung $iSt/i+aE$ in $iSt/iE + iSt/aE$ beachtet werden, daß die $iSt/aE = iSt/i+aE - iSt/iE (=0) = iSt/i+aE$ ist. Bei negativen ausländischen Einkünften gilt entsprechendes: $iSt/iE = iSt/i+aE$
- 2) Letzteres gilt nicht, wenn die Summe der in- und ausländischen Einkünfte negativ ist und bei negativen ausländischen Einkünften.
- 3) Michels DB 1981, 23, 24; siehe zu Differenzsteuersätzen Schult WPg 1979, 377; Siegel WPg 1980, 267

Die Gesamtbelastung bei der Pauschalierung beträgt danach:

$$aSt + (25 \% \times aE) + iSt/iE$$

Die Gesamtbelastung bei der Anrechnung beträgt für den Fall, daß die ausländische Steuer den Höchstbetrag der Anrechnung nicht übersteigt ¹⁾:

$$aSt + iSt/i+aE - aSt = iSt/i+aE = iSt/iE + iSt/aE$$

Ein Vorteilhaftigkeits-Vergleich ^{2) 3)} ergibt folgendes:

$$\begin{array}{rcl} aSt + 25 \% \times aE + iSt/iE & \stackrel{?}{=} & iSt/iE + iSt/aE \\ aSt + 25 \% \times aE & \stackrel{?}{=} & iSt/aE \quad 4) \\ aSts + 25 \% & \stackrel{?}{=} & DiffSts \end{array}$$

Die Anrechnung ist also günstiger wenn:

$$DiffSts < aSts + 25 \%$$

Die Pauschalierung ist günstiger wenn:

$$DiffSts > aSts + 25 \%$$

Erläuterungen:

- GdE = Gesamtbetrag der Einkünfte ⁵⁾ = iE + aE
dSt = deutsche Steuer = iSt/i+aE
anrbSt = anrechenbare Steuer

-
- 1) Die ausländische Steuer übersteigt den Höchstbetrag der Anrechnung nicht, wenn der ausländische Steuersatz den durchschnittlichen inländischen Steuersatz auf die in- und ausländischen Einkünfte nicht übersteigt; $aSts \leq diSts$
 - 2) Der Vergleich bezieht sich auf den Fall positiver Einkünfte. Es wird davon ausgegangen, daß der Steuerpflichtige jeweils aus einem ausländischen Staat Einkünfte bezieht.
 - 3) Vgl. auch Rädler-Raupach S. 363
 - 4) Dazu Michels DB 1981, 25 oben links; falsch dagegen Schieber DStR 1976, 151 oben rechts
 - 5) Der Gesamtbetrag der Einkünfte soll dabei gleich dem zu versteuernden Einkommen sein.

Anrechenbarer Höchstbetrag ¹⁾ (X):

$$X = \frac{aE \times dSt}{GdE}$$

$$X = \frac{aE \times iSt/i+aE}{iE + aE} = aE \times diSts$$

$$X = aE \times diSts$$

Sofern die ausländische Steuer den Anrechnungshöchstbetrag (X) übersteigt, gilt:

$$aSt > aE \times diSts = X$$

$$aSts < diSts$$

In diesem Fall gilt, daß die anrechenbare Steuer (anrbSt) gleich dem Anrechnungshöchstbetrag ist:

$$X = anrbSt$$

Die Gesamtbelastung bei der Anrechnung beträgt folglich:

$$aSt + iSt/i+aE - anrbSt =$$

$$aSt + iSt/i+aE - aE \times diSts =$$

$$aSts \times aE + iSt/iE + iSt/aE - aE \times diSts$$

da $iSt/aE = DiffSts \times aE$ ²⁾ gilt weiter:

$$aSts \times aE + iSt/iE + DiffSts \times aE - diSts \times aE =$$

$$aE (aSts + DiffSts - diSts) + iSt/iE$$

Demgegenüber beträgt die Gesamtbelastung bei der Pauschalierung ³⁾:

$$aSts \times aE + 25 \% \times aE + iSt/iE$$

1) S.o.S. 11

2) S.o.S. 27; dort auch Fußn. 2)

3) Vgl. oben S. 26

Ein Vergleich ergibt folgendes:

$$\begin{aligned}
 & aE (aSts + DiffSts - diSts) + iSt/iE \stackrel{?}{=} \\
 & \quad aSts \times aE + 25 \% \times aE + iSt/iE \\
 & aSts + DiffSts - diSts \stackrel{?}{=} aSts + 25 \% \\
 & DiffSts - diSts \stackrel{?}{=} 25 \% \\
 & \underline{DiffSts - 25 \%} \stackrel{?}{=} \underline{diSts}
 \end{aligned}$$

Die Anrechnung ist also günstiger wenn: $DiffSts - 25 \% < diSts$

Rechnerisch wäre die Pauschalierung folglich günstiger, wenn $DiffSts - 25 \% > diSts$. Praktisch kann dieser Fall allerdings nie eintreten. Der Differenzsteuersatz kann maximal den Wert des jeweiligen Grenzsteuersatzes (GSts) erreichen. Geht man einmal davon aus, dann müßte $GSts - diSts > 25 \%$ sein. Diese Bedingung ist an keiner Stelle der Tariffunktion (§ 32a EStG) erfüllt ¹⁾. Das heißt, wenn die ausländische Steuer den Anrechnungshöchstbetrag überschreitet, ist die Anrechnung stets günstiger ²⁾.

bb) Der Vergleich mit der Anrechnung bei der Körperschaftsteuer

Schwieriger gestaltet sich allerdings der Vergleich zwischen Anrechnung und Pauschalierung bei der Körperschaftsteuer. Dort muß aufgrund des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes zwischen dem Fall der Thesaurierung und dem der Ausschüttung differenziert werden. Im Thesaurierungsfall beträgt die deutsche Steuer in der Regel 56 % (§ 23 I KStG). Bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ist daher im allgemeinen ein deutscher Steuersatz von 56 % zugrunde zu legen (§ 26 VI 3 KStG). Ausländische Steuern können bis zu dieser Höhe angerechnet werden.

1) Siehe dazu die graphischen Darstellungen bei Rose 2 A 4 S. 26 und Tipke § 11 5.1. S. 254 (4. Aufl.)

2) Hierzu und zu den Berechnungen siehe Michels DB 1981, 23 - 25; Michels hat aber oben rechts auf S. 25 in den Gleichungen das > -Zeichen mit dem < -Zeichen vertauscht, denn $GSts - diSts$ ist immer kleiner als 25 %.

Rechnerisch ergibt sich folgendes:

Gesamtbelastung bei der Anrechnung: $aSt + iSt/i + aE - aSt =$
 $aSt + 56 \% (iE + aE) - aSt = \underline{56 \% iE + 56 \% aE}$. (Vorausge-
setzt wird dabei, daß die gesamte ausländische Steuer an-
gerechnet werden kann).

Gesamtbelastung bei der Pauschalierung: $aSt + 25 \% aE +$
 $iSt/iE = \underline{aSt + 25 \% aE + 56 \% iE}$

Ein Vorteilhaftigkeitsvergleich ergibt folgendes:

56 % iE + 56 % aE	$\stackrel{?}{=} aSt + 56 \% iE + 25 \% aE$
31 % aE	$\stackrel{?}{=} aSt$
31 %	$\stackrel{?}{=} aSts$

Die Anrechnung ist also günstiger, wenn der ausländische
Steuersatz größer als 31 % ist; dagegen ist die Pauscha-
lierung günstiger, wenn der ausländische Steuersatz klei-
ner als 31 % ist ¹⁾.

Es hat sich gezeigt, daß die Anrechnung bereits dann günstiger
als die Pauschalierung ist, wenn die ausländische Steuer über
31 % liegt. Ausländische Steuern sind bis zur Höhe von 56 %
der ausländischen Einkünfte anrechenbar. Die Anrechnungsmethode
ist folglich in allen Fällen, in denen es zu nichtanrechnungs-
fähigen Steuerüberhängen kommt, vorteilhafter als das Pauscha-
lierungsverfahren.

Zu anderen Ergebnissen führt der Vergleich, wenn ausländische
Einkünfte ausgeschüttet werden ²⁾. Sofern ausländische Ge-
winnanteile, die nach dem Pauschalierungserlaß mit 25 % be-
steuert werden, zur Ausschüttung gelangen, tritt gemäß § 27 I
KStG eine Körperschaftsteueränderung bis zur Höhe der Aus-
schüttungsbelastung von 36 % ein.

1) Herzig RlW/AWD 1978, 171; zur a.F. vor 1977; Vogel DB 1959, 985

2) Zu beachten ist dabei die Ausschüttungsreihenfolge nach
§ 28 II KStG.

Die Körperschaftsteueränderung beträgt:

$$\text{Körperschaftsteuererhöhung (-Minderung)} \quad 1) = \frac{11 (= 36-25)}{75} \times (aE - aSt - 25 \% aE) \quad 2)$$

Die inländische Gesamtsteuerbelastung der ausländischen Einkünfte setzt sich demnach aus der Steuerpauschalen und der Körperschaftsteuererhöhung zusammen ³⁾. Bei Anwendung des Pauschalierungserlasses ergeben sich, bezogen auf ausländische Einkünfte von 100, im Ausschüttungsfall folgende Werte:

aSt	Gesamtbelastung (Inland)	KSt-Erhöhung/ (-Minderung)	
0	36	+ 11	)
10	34,53	+ 9,53	)
20	33,07	+ 8,07	)
36	31,453	+ 6,453	)
50	28,6	+ 3,6	) KSt-Erhöhung
56	27,786	+ 2,786	)
70	25,73	+ 0,73	)
75	25	+ 0	)
100	21,4	- 3,6	KSt-Minderung (nur theoretisch ⁴⁾)

1) Vgl. KStR zu § 27 Abschn. 77 Abs. 1 Nr. 2c; dazu Herzig RIW/AWD 1978, 170, 171 oben

2) Der Betrag $aE - aSt - 25 \% aE$ wird in der Praxis nicht als negativer Wert vorkommen, da die Tochtergesellschaft dann auf Ausschüttungen verzichten wird. Bei ausländischen Steuern von über 75 % (auf Nettobasis bezogen) ergibt sich eine Körperschaftsteuererminderung daher nur rein rechnerisch. In der Praxis kommt nur eine Körperschaftsteuererhöhung vor.

3) Vgl. Rädler-Raupach S. 361

4) Zu einer Körperschaftsteuererminderung wird es in der Praxis deshalb nicht kommen, weil bei ausländischen Steuern von 75 % und einer deutschen Steuer von 25 % kein Gewinn verbleibt. Die Tochtergesellschaft würde daher keine Ausschüttungen vornehmen.

Auch bei der Anrechnungsmethode kommt es gemäß § 27 I KStG zu einer Körperschaftsteuererhöhung oder Minderung. Eine Körperschaftsteuererhöhung tritt im Ausschüttungsfall ein, wenn die deutsche Körperschaftsteuer nach Anrechnung den Betrag von 36 % der ausländischen Einkünfte nach Abzug der anrechenbaren ausländischen Steuern ¹⁾ unterschreitet ²⁾. Liegt die Steuer über 36 %, so tritt eine Steuersenkung ein ³⁾. Im Ausschüttungsfall beträgt die deutsche Körperschaftsteuergesamtbelastung bei der Anrechnung daher stets 36 % der um die ausländischen Steuern geminderten ausländischen Einkünfte ⁴⁾.

Die inländische Gesamtbelastung der ausländischen Einkünfte beträgt also:

Gesamtbelastung = 36 % x (aE - aSt) ⁵⁾

Die ausländische Steuer kann zur Berechnung der Tarifbelastung ⁶⁾ nur in Höhe der anrechenbaren Steuer abgezogen werden, nicht darüber hinaus.

1) Vgl. KStR zu § 32 Abschn. 86 Abs. 5; § 31 I Nr. 3 KStG

2) Greif S. 171; Herzig RIW/AWD 1978, 171; kritisch in Bezug auf die Herstellung der Ausschüttungsbelastung: Brenzing GmbH 1976, 273; vgl. derselbe AG 1979, 254; vgl. Wohlschlegel FR 1976, 244; Reuter StBJb 1976/77, 333; Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1816; abw. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 25 ... Stets Körperschaftsteuererhöhung (?); sofern die ausländischen Einkünfte im Inland steuerfrei sind, muß bei Ausschüttung die Ausschüttungsbelastung hergestellt werden, so daß steuerfreie ausländische Einkünfte letztlich doch mit der 36 %igen deutschen Steuer belastet werden; vgl. Wilke S. 49

3) Herzig RIW/AWD 1979, 171

4) Herzig RIW/AWD 1978, 172

5) So KStR zu § 32 Abschn. 86 Abs. 5; § 31 I Nr. 3 KStG; siehe auch Herzig RIW/AWD 1978, 171 Fußn. 20; Frotscher-Maas § 32 Rd. 100; s.o.S.13

6) Vgl. KStR zu § 32 Abschn. 88a Abs. 1 Abs. 2 im Hinblick auf die Gliederung des verwendbaren Eigenkapitals

Geht man von ausländischen Einkünften von 100 aus, ergibt sich folgendes Bild:

aSt	dSt Thesaurierung ¹⁾	dSt Ausschüttung	Differenz: KSt-Erhöhung/ Minderung
0	56	36	- 20
10	46	32,4	- 13,6
20	36	28,8	- 7,2
31,25	24,75	24,75	+ 0
36	20)	23,04	+ 3,04
50	6)	18	+ 12
56	0) ²⁾	15,84	+ 15,84
70	0)	15,84	+ 15,84
100	0	15,84	+ 15,84
120	0	15,84	+ 15,84

Unter Berücksichtigung der in- und ausländischen Bealstung beträgt die Steuerlast für den Steuerpflichtigen mehr als 36 %. Im Ausschüttungsfall ist das inländische Steuerniveau folglich nicht maßgebend; auch dann nicht, wenn die ausländische Steuer 56 % nicht überschreitet. Bei Ausschüttungsbelastung wird der Vorteil der Steueranrechnung nur zum Teil an die Anteilseigner der inländischen Körperschaft weitergeleitet ³⁾⁴⁾. Aufgrund der Anrechnungsmöglichkeit nach § 36 II Nr. 3 EStG kann allerdings die gesamte inländische Körperschaftbelastung der ausländischen Einkünfte eliminiert werden ⁵⁾. Dieser Effekt kann bei Anwendung der Pauschalierungsmethode nicht eintreten. Die Steuerpauschale von 25 % wird

- 1) Die deutsche Körperschaftsteuer beträgt bei der Anrechnung 56 % x aE-aSt. Ausländische Steuern können maximal in Höhe von 56 % x aE abgezogen werden. Sofern infolge der Anrechnung die ausländischen Einkünfte ermäßigt belastet sind, erfolgt bei Ausschüttung eine Aufteilung, §§ 30 I Nr. 3, 27 II KStG; vgl. Wilke S. 50 - 52
- 2) In diesen Fällen unterschreitet die Körperschaftsteuer 36 % der aE - aSt.
- 3) Vgl. Kuhn FR 1979, 315; Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1816; Pöllath RIW/AWD 1979, 758; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 25; siehe auch Wilke S. 49
- 4) Bei ausländischen Steuern bis zu 56 % beträgt die Steuerersparnis bei der Anrechnung im Ausschüttungsfall 36 % der im Thesaurierungsfall eintretenden Steuerersparnis.
- 5) Herzig RIW/AWD 1978, 172

von den gesamten ausländischen Einkünften erhoben, auch von dem Betrag, der zur Zahlung der ausländischen Steuern benötigt wird ¹⁾. Dieser Einkommensteil steht aber nicht für Ausschüttungszwecke zur Verfügung. Eine Anrechnung beim Anteilseigner ist nur insoweit möglich, als Einkünfte tatsächlich ausgeschüttet werden ²⁾. Daher ist es nicht möglich, den auf den ausländischen Steuerbetrag entfallenden Teil der Pauschalierungssteuer durch Anrechnung beim Anteilseigner nach § 36 II Nr. 3 EStG zu beseitigen ³⁾.

Es entsteht auf der Gesellschaftsebene einer Körperschaftsteuerdefinitivbelastung ⁴⁾. Die Pauschalierungsmethode führt im Ausschüttungsfall zwangsläufig zu schlechteren Ergebnissen als die Anrechnungsmethode ⁵⁾. Ihr kommt im Ausschüttungsfall keine Bedeutung zu ⁶⁾.

1) Rädler-Raupach S. 361; Wilke S. 52

2) Vgl. Tipke § 11 6.4. S. 334

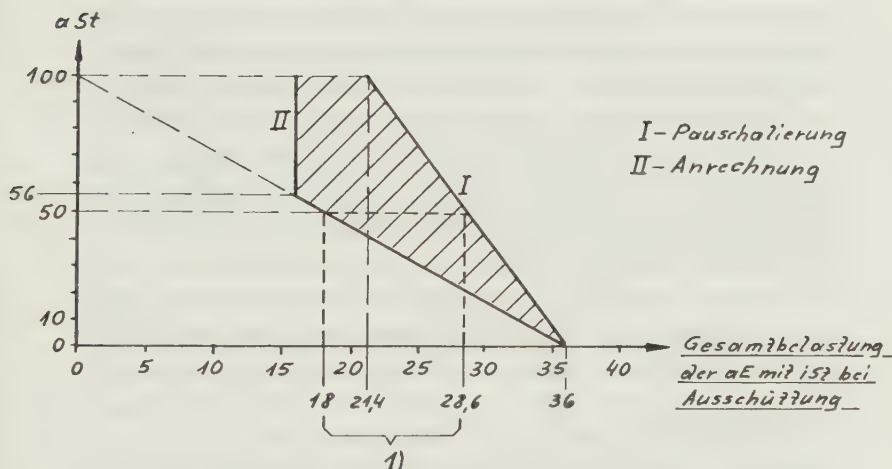
3) In diesem Sinne auch Herzig RIW/AWD 1978, 172

4) Herzig RIW/AWD 1978, 172

5) Im Einzelnen siehe Herzig RIW/AWD 1978, 172; vorausgesetzt wird bei diesen Überlegungen, daß der Pauschalierungssteuersatz ein besonderer Steuersatz i.S.d. § 32 I KStG ist; so KStR zu § 32 Abschn. 85 Abs. 1, BStBl. I 1977, 861; Rädler-Raupach S. 361; a.M. Piltz DB 1977, 327; ihm folgen Telkamp FR 1977, 317

6) Feuerbaum S. 154. Berücksichtigt man lediglich die Steuerebene der Gesellschaft, ergibt sich ein rechnerischer Vorteil zugunsten der Steuerpauschalierung bei ausländischen Steuersätzen von über 137,45 %.

Den Unterschied zwischen Anrechnung und Pauschalierung
im Ausschüttungsfall verdeutlicht folgendes Schaubild:



Wie die Graphik zeigt, ist also die inländische Belastung mit Körperschaftsteuer bei Anwendung der Pauschalierungsmethode in jedem Fall größer; die Anrechnung folglich günstiger ²⁾.

In der Praxis könnte sich aber etwas anderes ergeben, wenn die ausländischen Einkünfte zeitlich verzögert ausgeschüttet werden. Auch dann tritt im Ausschüttungszeitpunkt bei der Pauschalierung der geschilderte Nachteil ein. Dieser kann jedoch durch einen Zinsvorteil überlagert werden ³⁾. Ein Zinsvorteil zugunsten der Steuerpauschalierung ergibt sich dann, wenn die Thesaurierungssteuer nach der Anrechnung der ausländischen Steuern über der Belastung von 25 % liegt. Andernfalls ergibt sich ein Zinsvorteil bei Anwendung der Anrechnungsmethode.

1) Differenz: Pauschalierungs- abzüglich Anrechnungsbelastung ergibt den Vorteil der Anrechnung.

2) Der Nachteil der Pauschalierungsmethode beträgt 21,3 % der ausländischen Steuer siehe Herzig RIW/AWD 1978, 172

3) Herzig RIW/AWD 1978, 173

Sofern sich ein Zinsvorteil bei der Pauschalierung ergibt, kann das unter Umständen dazu führen, daß es gleichwohl sinnvoll ist, trotz beabsichtigter Ausschüttung auf eine Anrechnung zu verzichten und statt dessen die Steuerpauschalierung zu wählen. Die Entscheidung hängt jedoch stark vom Einzelfall ab. Sie wird beeinflußt von der Differenz der Steuerbelastungen, von der Zinshöhe und von der Länge des Zeitraums währenddessen die Einkünfte thesauriert werden sollen. Insgesamt dürfte es keineswegs die Regel sein, daß der Zinsvorteil ein Überwechseln zur Pauschalierungsmethode sinnvoll macht.

Die soeben dargestellte Möglichkeit der Steuerpauschalierung¹⁾ ist unverändert in die Gesetzesfassung vom August 1980 übernommen worden²⁾.

b) Montageerlaß³⁾

Neben dem Pauschalierungserlaß gibt es noch einen weiteren, ebenfalls auf § 34c III EStG gestützten Verwaltungserlaß, den sogenannten Montageerlaß⁴⁾. Dieser sieht im Hinblick auf eine Verbesserung der Wettbewerbssituation der deutschen Exportwirtschaft eine weitgehende Freistellung vor. Arbeitslöhne, die für zeitlich begrenzte Auslandstätigkeiten von drei Monaten bis zu zwei Jahren gezahlt worden sind, können, sofern kein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, auf Antrag von der (Lohn-) Einkommensteuer ausgenommen werden⁵⁾. Eine Freistellung erfolgt, wenn unbeschränkt Steuerpflichtige für bestimmte Tätigkeiten

1) Jetzt Pauschalierungserlaß i.V.m. § 34c V EStG

2) Krabbe BB 1980, 1150; Michels DB 1981, 23 bejahen daher zu Recht die Gültigkeit des Erlasses

3) Genauer: Erlaß betreffend steuerliche Behandlung des Arbeitslohns, der an Arbeitnehmer für eine im Ausland ausgeübte Tätigkeit gezahlt wird

4) BStBl. II 1958 S. 109; Neufassung: BStBl. I 1975 S. 844

5) Rädler-Raupach S. 360, 413; Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1817

im Ausland (insbesondere Montagen ¹⁾), die aufgrund eines Dienstverhältnisses erbracht werden, ausländischen Arbeitslohn beziehen. Die begünstigten Einkünfte bleiben dann sowohl bei der Einkommensteuerveranlagung als auch beim Lohnsteuerjahresausgleich außer Ansatz. Die Gesamtbelastung der Einkünfte beläuft sich auf die Summe von ausländischen Steuern und inländischen Steuern auf deutsche Einkünfte.

Der deutsche Steuersatz wird ohne Berücksichtigung der ausländischen Einkünfte ermittelt. Ein Progressionsvorbehalt besteht nicht (Erlaß I (V)). Im Rahmen einer Überarbeitung des Montageerlasses wird jedoch die Einführung eines Progressionsvorbehalts in Erwägung gezogen. Dadurch würde verhindert, daß Arbeitnehmer, deren Arbeitslohn durch Doppelbesteuerungsabkommen der deutschen Besteuerung entzogen ist, ungünstiger gestellt sind als diejenigen, die nach dem Montageerlaß steuerbefreit sind ²⁾. Ausländische Einkünfte, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen steuerbefreit sind, werden nach § 32b EStG bei der Ermittlung des progressiven Steuersatzes gleichwohl berücksichtigt (Progressionsvorbehalt).

8. Schachtelprivileg

Ein nationales (körperschaftsteuerliches) Schachtelprivileg ³⁾ existiert nicht mehr. Es war durch die Einführung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens überflüssig geworden und ist deshalb mit der Körperschaftsteuerreform 1977 weggefallen ⁴⁾. Das nationale Schachtelprivileg diente nicht

1) Dazu Rädler-Raupach S. 414

2) Rädler-Raupach S. 417

3) Zum Begriff Gehring (Diss.) S. 38; Großfeld, Basisgesellschaften S. 10

4) Lipps S. 167 Rd. 384; Lange NWB Fach 4, S. 3186; ausführlich zur alten Rechtslage Glaßl S. 13 ff.; vgl. BMF Schriftenreihe Heft 16 S. 31

zur Beseitigung einer Doppelbesteuerung; es sollte vielmehr eine Doppelbelastung, die sich aufgrund des Nebeneinanders von Einkommen- und Körperschaftsteuer ergibt, beheben.

Eine Doppelbesteuerung ließe sich durch ein internationales Schachtelprivileg (Schachtelprivileg über die Grenze) ¹⁾ vermeiden. Ein solches gibt es als einseitiges Schachtelprivileg ebenfalls nicht ²⁾. Die Möglichkeit der indirekten Steueranrechnung stellt nach der hier vertretenen Ansicht kein Schachtelprivileg dar ³⁾. Für den Bereich der Einkommen- und Körperschaftsteuer existiert ein internationales Schachtelprivileg nur als vertragliches in Doppelbesteuerungsabkommen ⁴⁾.

9. Zusammenfassung und kurze Wertung

Die Rechtslage bis August 1980 sah zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung grundsätzlich die Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Steuer vor. Ausländische Einkünfte erhöhen die Bemessungsgrundlage und unterliegen voll der deutschen Besteuerung. Die inländische Steuer vermindert sich um den Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern. Der Steuerschuldner muß nur den verbleibenden Betrag entrichten. Ist die anrechenbare ausländische Steuer gleich oder höher als der Betrag der deutschen Steuer, entfällt eine deutsche Steuer ⁵⁾.

1) Zu den Begriffen siehe Lohrmann (Diss.) S. 145

2) Knechtle S. 133

3) S.o.S.19 ; Lohrmann (Diss.) S. 5; i.d.S. wohl auch Großfeld, Praxis des internationalen Wirtschaftsrechts S. 165; abw. Lipps S. 167 Rd. 384

4) Rädler-Raupach S. 615; vgl. Großfeld, Basisgesellschaften S. 22; Lohrmann (Diss.) S. 15, 144. Wohl aber gibt es z.B. ein gewerbeertragsteuerliches Schachtelprivileg, § 9 Nr. 2 und Nr. 7 GewStG.

5) Blümich-Falk § 34c Rd. 36

Da ausländische Einkünfte nicht von der Bemessungsgrundlage ausgeklammert werden ¹⁾, sondern wie inländische Einkünfte behandelt werden, wirken sich Verluste im Ausland auf die inländische Steuer aus ²⁾.

Bei der Anrechnungsmethode werden die gesamten in -und ausländischen Einkünfte besteuert. Es wird die gesamte Leistungskraft des Steuerpflichtigen erfaßt ³⁾. Damit ist zumindest grundsätzlich ⁴⁾ eine gleichmäßige Besteuerung aller Steuerpflichtigen in der Bundesrepublik gewährleistet. Das Welt-einkommensprinzip wird durch die Anrechnung nicht ange-tastet ⁵⁾; eine unterschiedliche Behandlung von inländischen und ausländischen Einkünften wird vermieden ⁶⁾.

1) Baranowski S. 64; Blümich-Falk § 34c Anm. 2

2) Vogel AWD 1958, 42; Sommer S. 58; Sommer in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin u.a. § 10d Rd. 86; Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2. 3. S. 5

3) Grass in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 1

4) Eine faktische Einschränkung ergibt sich dadurch, daß eine Anrechnung "nur" bis zu einem bestimmten Höchst-betrag erfolgt (dazu unten S. 50ff.)
Nachteilig wirkt sich insoweit auch die per-country-li-mitation aus (dazu unten S. 61f.)

5) Blümich-Falk § 34c Anm. 2; Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2. 3. S. 4; Vogel AWD 1958, 42

6) Baranowski S. 71

II. Mängel

Die bisher dargestellten Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung, insbesondere die Anrechnung, wurden, wie die Diskussion im Rahmen des Gesetzesreform deutlich gemacht hat, vielfach als unzureichend angesehen ¹⁾.

Kritik wurde insbesondere von den Steuerpflichtigen vorgebracht, die sich im internationalen Bereich wirtschaftlich betätigen. Sie wiesen darauf hin, daß ausländische Steuern, die im Rahmen der deutschen Besteuerung nicht berücksichtigt werden können, für sie zusätzliche Belastungen darstellen ²⁾. Dadurch würde ihre Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Konkurrenten negativ beeinflusst.

Auf der anderen Seite darf man die finanziellen Auswirkungen für den Fiskus nicht übersehen. Es hatte sich gezeigt ³⁾, daß alle innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung zumindest kurzfristig mit Steuerausfällen verbunden sind. Es besteht daher eine wechselseitige Beziehung zwischen den Interessen der Steuerpflichtigen und des Fiskus. Eine kritische Betrachtung der Anrechnungsmethode muß vor diesem Hintergrund erfolgen.

Eine Bewertung bliebe aber unvollständig, wenn sie allein auf fiskalische Gesichtspunkte abstellen würde. Berücksichtigt werden müssen auch allgemeine steuerpolitische Gesichtspunkte.

1. Abhängigkeit vom ausländischen Steuergesetzgeber

Bei der Anrechnungsmethode wird von der deutschen Steuer der Betrag der ausländischen Steuer abgezogen. Je höher die Belastung im Ausland ist, desto geringer fällt die zu zahlende

1) Vgl. Krabbe BB 1979, 1340; Feuerbaum DB 1980, 1807, grundsätzlich zu den Nachteilen der Anrechnungsmethode Ebling (Diss.) S. 112 - 128

2) Zu dem allgemein schon bestehenden Wettbewerbsdruck siehe Julitz F.A.Z. v. 17.2.1981 S. 9

3) S.o.S. 8

deutsche Steuer aus. Das inländische Steueraufkommen ist am größten, wenn keine ausländische Steuer erhoben wird. Umgekehrt entfällt eine deutsche Steuer, wenn die Auslandssteuer den Betrag der deutschen Steuer vor Anrechnung erreicht oder gar überschreitet. Die Höhe des deutschen Steueraufkommens wird - im umgekehrten Verhältnis - durch die Höhe der ausländischen Steuer mitbestimmt. Es besteht eine funktionelle Beziehung zwischen den Ausmaßen der konkurrierenden Besteuerungen ¹⁾ im In- und Ausland. Die Anrechnung führt zu einer Abhängigkeit von der ausländischen Steuergesetzgebung ²⁾.

Die Abhängigkeit darf nicht überbewertet werden. Indem der deutsche Gesetzgeber die Anrechnung ausländischer Steuern zuläßt, hat er die grundsätzlichen Weichen gestellt. Der ausländische Gesetzgeber entscheidet lediglich indirekt, das heißt durch die Höhe seiner Steuer, über den Umfang der Steuer mit. Selbst das geschieht nicht uneingeschränkt. Der deutsche Steuergesetzgeber hat die Anrechnung der Höhe nach begrenzt auf den Betrag der deutschen Steuer, der anteilig auf die ausländischen Einkünfte entfällt, § 34c I 1 EStG.

Kommt es infolge der Anrechnung zu unerwünschten Ergebnissen, so steht es dem deutschen Gesetzgeber frei, die Anrechnungsmöglichkeit einzuschränken oder ganz auszuschließen. Sollte er von diesen Möglichkeiten Gebrauch machen, würde das für die davon betroffenen Unternehmen zu einer verstärkten Steuerbelastung führen. Das könnte dazu führen, daß die Steuerpflichtigen ihre Gesamtbelastung im In- und Ausland für zu hoch erachten mit der Folge, daß sich die deutsche Wirtschaft aus dem entsprechenden ausländischen Staat zurückzieht. Wollte der ausländische Staat diese Entwicklung vermeiden, wäre er gezwungen, seinerseits Steuererleichterungen zu schaffen ³⁾.

1) Spitaler S. 418

2) Vogel AWD 1958, 42, 43; Blümich-Falk § 34c Anm. 2; Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2. 3. S. 5; Ebling (Diss.) S. 114

3) Vgl. Ebling (Diss.) S. 75, 103

In aller Regel wird der Gesetzgeber nicht im Hinblick auf einzelne Staaten einseitige Steuererleichterungen schaffen oder verwehren. Dadurch ändert sich aber nichts Grundsätzliches. Die Interessenlage zwingt die beteiligten Staaten dann dazu, auf den Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen hinzuwirken.

Um der international tätigen Wirtschaft nicht untragbare Steuerbelastungen aufzubürden, ist eine ausgewogene Steuerpolitik auf Seiten des In- und Auslands erforderlich. Die Betätigung deutscher Unternehmer in einem ausländischen Staat ist für diesen grundsätzlich vorteilhaft. Der ausländische Steuergesetzgeber wird daher im Allgemeinen dazu bereit sein, dem Steuerpflichtigen entgegenzukommen. Andernfalls muß er selbst Nachteile in Kauf nehmen. Auf Dauer zumindest ist ein einseitiges Hinwegsetzen des ausländischen Staates über die Interessen des deutschen Gesetzgebers in Folge gegenseitiger Einflußnahme nicht möglich. Die Steueranrechnung schafft zwar eine Abhängigkeit vom ausländischen Steuergesetzgeber ¹⁾, dabei handelt es sich aber um eine infolge wirtschaftlicher Zwänge kontrollierbare Abhängigkeit.

2. Praktische Schwierigkeiten bei der Sachaufklärung

Schwierigkeiten bei der Sachaufklärung ergeben sich vor allem daraus, daß das wirtschaftliche Geschehen im Ausland der Prüfung durch die inländische Finanzverwaltung entzogen ist ²⁾. Regelmäßig sind die Finanzbehörden nicht in der Lage, Betriebsprüfungen im Ausland vorzunehmen ³⁾.

Auch im Wege der Amtshilfe lassen sich nur sehr begrenzt Auskünfte erlangen ⁴⁾. Zwar können deutsche Finanzbehörden nach

1) Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2. 3. S. 5; Vogel AWD 1958, 42; Blümich-Falk § 34c Rd. 8

2) Großfeld, Basisgesellschaften S. 198; Dreßler S. 152; derselbe, Die steuerliche Betriebsprüfung 1982, 208 vgl. 212; Menck DStZ. 1971, 57

3) Zur Zulässigkeit sachaufklärender Maßnahmen im Ausland, Großfeld, Basisgesellschaften S. 198 ff.

4) Dreßler, Die steuerliche Betriebsprüfung 1982, 212

§ 117 AO zwischenstaatliche Rechts- und Amtshilfe in Anspruch nehmen, das setzt jedoch voraus, daß eine solche tatsächlich geleistet wird und überhaupt geleistet werden kann ¹⁾. Die wenigsten Steueroasenländer, mit denen eine Vielzahl steuerlich relevanter Auslandsbeziehungen bestehen, werden bereit sein, die erforderlichen Auskünfte zu erteilen ²⁾.

In der Praxis bereitet es daher oft Schwierigkeiten, festzustellen, ob und für welche Einkünfte im Ausland Steuern gezahlt worden sind und für welchen Zeitraum diese erhoben wurden ³⁾. Die heimischen Finanzbehörden sind bei der Aufklärung von Auslandstatbeständen im besonderen Maße auf die Hilfe der Steuerpflichtigen angewiesen ⁴⁾. Seit langem ist anerkannt, daß für diese bei Auslandsbeziehungen eine erhöhte Mitwirkungspflicht besteht ⁵⁾.

Für den Steuerpflichtigen liegt die Schwierigkeit darin, daß er gezwungen ist, sich mit Behörden verschiedener Abgabenhochheiten auseinanderzusetzen ⁶⁾. Das bedeutet, daß Erklärungen, Beweise und sonstige Unterlagen, die im Steuerverfahren erforderlich sind, doppelt erbracht werden müssen. Etwas anderes gilt lediglich dann, wenn im Einzelfall die Behörden eines Staates die Feststellungen des anderen Staates übernehmen ⁷⁾. Das dürfte jedoch äußerst selten der Fall sein. Die zu erbringenden Unterlagen sind von Staat zu Staat verschieden; vielfach macht auch die Kompliziertheit vieler Veranlagungen ein Zusammenwirken zwischen mehreren Behörden unmöglich ⁸⁾.

1) Ein Anspruch auf Auskunftserteilung besteht in der Regel mit DBA-Staaten. Art. 26 des OECD-Musterabkommens enthält eine Auskunftsklausel. Mit sechs Staaten bestehen bilaterale Rechts- und Amtshilfeverträge (vgl. Dreßler, Die steuerliche Betriebsprüfung 1982, 210 Fußn. 22). Siehe auch Dreßler a.a.O. S. 234

2) Dreßler, Die steuerliche Betriebsprüfung 1982, 236

3) Vogel AWD 1958; Blümich-Falk § 34 Rd. 8; Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2. 3. S. 5; vgl. Dreßler S. 160

4) Hillert FR 1972, 107; vgl. Dreßler S. 158 m.w.N.

5) Großfeld, Basisgesellschaften S. 207; Dreßler S. 159

6) Spitaler S. 411; vgl. Menck DStZ 1971, 60f.

7) Spitaler S. 412

8) Vgl. Spitaler S. 412; siehe auch Menck DStZ 1971, 60; vgl. Art. 26 II aOECD-Musterabkommen

Fraglich ist, ob es sich bei diesen Problemen wirklich um einen speziellen Nachteil der Anrechnungsmethode handelt ¹⁾, oder ob es nicht vielmehr ein allgemeines Problem im Bereich des internationalen Steuerrechts ist. In Bezug auf die gesteigerte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen gilt Folgendes:

Diejenigen Mitwirkungs- und Anzeigepflichten, die dem Steuerpflichtigen bereits aufgrund allgemeiner Abgabepflichten obliegen (§ 138 II AO), sowie die Angaben, die im Zusammenhang mit Auslandsbeziehungen im Rahmen von Steuererklärungen ohnehin gemacht werden müssen ²⁾ (vgl. §§ 149, 150 AO), können keinen speziellen Mangel der Anrechnungsmethode darstellen. Das gilt auch für die allgemeinen Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten nach § 140 ff. AO.

Außer Betracht bleiben muß weitgehend auch die erweiterte Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen nach § 90 II AO ³⁾. Allenfalls dann, wenn es um die Darlegung der Voraussetzungen der Anrechnung geht, kommt den Mitwirkungspflichten der Abgabenordnung Bedeutung im Hinblick auf das vorliegende Problem zu. Insoweit greift auch § 68d (jetzt § 68b) EStDV ein. Danach obliegt dem Steuerpflichtigen der Nachweis über die Höhe der ausländischen Einkünfte und Steuern ⁴⁾.

Inwieweit die Tatsache, daß sich der Steuerpflichtige mit Behörden in verschiedenen Abgabenhöheitsbereichen auseinandersetzen muß, ein spezielles Problem des Anrechnungsverfahrens ist, zeigt sich am besten an Hand einer Gegenüberstellung mit der Freistellungsmethode ⁵⁾. Eine Vereinfachung ist sicher in

1) So wohl Spitaler S. 411; vgl. auch Ebling (Diss.) S. 102

2) Vgl. Baranowski S. 41

3) Dazu früher schon Flick DStR 1964, 481

4) Zum Verhältnis von § 90 II AO und § 68b EStDV siehe Wilke, RIW 1982, 343

5) Vgl. Baranowski S. 68

den Fällen gegeben, in denen der ausländische Staat auf sein Besteuerungsrecht verzichtet und das Steuergut freistellt ¹⁾. Das steht aber im Rahmen deutscher innerstaatlicher Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung nicht zur Diskussion. Ob eine entsprechende Vereinfachung auch im Falle einer Freistellung ausländischer Einkünfte in der Bundesrepublik eintritt, ist fraglich ²⁾. In diesem Fall muß nämlich deutscherseits entschieden werden, ob das ausländische Einkommen aus der Bemessungsgrundlage herauszunehmen ist.

Die deutsche Steuerbehörde wird es dem Steuerpflichtigen nicht gestatten, allein über die Freistellung des Steuergutes zu entscheiden. Sie wird stattdessen vielmehr von dem Steuerpflichtigen Abgaben verlangen, die die Berechtigung zur Freistellung begründen ³⁾. Trotz einer Freistellung ausländischer Einkünfte von der deutschen Steuer ist der Steuerpflichtige daher gehalten, beiden Staaten Auskünfte über seine Einkünfte zu geben. Die Freistellung führt folglich zu keinem prinzipiellen Unterschied im Vergleich zur Anrechnung. Das Problem, mehreren staatenverschiedenen Behörden steuerlich relevante Angaben machen zu müssen, ist kein grundsätzliches Problem der Anrechnungsmethode, sondern eher ein allgemeines Problem bei Auslandsbeziehungen von Steuerpflichtigen.

Zugestehen möchte ich in diesem Zusammenhang einen quantitativen Unterschied. Zur Durchführung einer Anrechnung sind in der Regel mehr und ausführlichere Angaben erforderlich als für die Freistellung. In einer Beziehung ist die Anrechnungsmethode gegenüber der Freistellungsmethode grundsätzlich nachteilhaft. Das ist der Fall, wenn es darum geht, festzustellen, ob ausländische Steuern gezahlt wurden und in welchem Zeitraum die Einkünfte im Ausland besteuert worden sind ⁴⁾. Derartige Angaben entfallen bei Anwendung der Freistellungsmethode.

1) Baranowski S. 68

2) Dazu Spitaler S. 412; Baranowski S. 68

3) Baranowski S. 68

4) Vgl. Vogel AWD 1958, 42; Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2. 3. S. 5; Blümich-Falk § 34c Rd. 8

3. Heraufschleusung der Steuerbelastung

Bei der Anrechnung ist das ausländische Einkommen in der Bundesrepublik voll steuerpflichtig. Die deutsche Steuer mindert sich um den Betrag der ausländischen Steuer. Der Steuerpflichtige muß grundsätzlich Steuern in Höhe der deutschen Steuer zahlen ¹⁾. Diese teilt sich allerdings auf in einen Teil ausländischer und einen Teil deutscher Steuer. Nachteilig wirkt sich das gegenüber ausländischen Konkurrenten dann aus, wenn im Ausland eine niedrigere Steuer erhoben wird als in Deutschland ²⁾. Der deutsche Steuerpflichtige zahlt neben der ausländischen Steuer in der Bundesrepublik noch so viel Steuern, daß sich ein Steuerniveau auf das deutsche anhebt. Ihm gehen die Vorteile niedrigerer ausländischer Steuern verloren; er wird mit der höheren deutschen Steuer belastet ³⁾.

Vielfach erheben ausländische Staaten zum Beispiel im Hinblick auf eine Förderung der Investitionstätigkeit niedrige Steuern oder gewähren Steuerbefreiungen und Ermäßigungen. Diese Vorteile kommen bei der Anrechnung nicht dem Steuerpflichtigen, sondern dem deutschen Fiskus zugute ⁴⁾. Die Steuerbelastung wird immer auf das deutsche Steuerniveau heraufgeschleust ⁵⁾. Es findet eine Gleichstellung mit Inländern statt. Das ergibt eine Benachteiligung der deutschen Steuerpflichtigen gegenüber ausländischen Wettbewerbern ⁶⁾. Der Wettbewerbsnachteil besteht einmal gegenüber Konkurrenten, die in dem betreffenden ausländischen

1) Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 621; Ausnahme: fiktive Anrechnung nach § 26 III KStG

2) Vgl. Vogel AWD 1958, 42; Blümich-Falk § 34c Rd. 5, 7; Widmer RIW/AWD 1976, 569; vgl. auch IdW DB 1977, 324 Fall 1 - 3; Großfeld, Basisgesellschaften S. 232

3) Vgl. Wilke S. 41; Ausnahme: fiktive Anrechnung nach § 26 II KStG; s.o.S. 20f.

4) Ebling (Diss.) S. 114; vgl. Bühler S. 195; Blümich-Falk § 34c Rd. 7f.; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 10; Widmer RIW/AWD 1976, 569

5) Becker BB 1977, 536; IdW WPg 1977, 40

6) Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2 S. 6; Blümich-Falk § 34c Rd. 7

Staat ihren Wohnsitz haben. Diese müssen nur die niedrigere ausländische Steuer tragen ¹⁾. Die Wettbewerbsfähigkeit wird aber auch gegenüber Steuerpflichtigen anderer Staaten nachteilig beeinflusst. Insbesondere Industrieländer räumen ihren Steuerpflichtigen zum Teil besondere Vorteile im Hinblick auf Einkünfte aus ausländischen Quellen ein ²⁾. Die Anrechnung führt demnach nicht zu einer Gleichstellung deutscher Steuerpflichtiger mit ausländischen Konkurrenten.

Um in diesen Fällen im Interesse des deutschen Unternehmers eine gewisse Abhilfe zu schaffen, besteht die Möglichkeit der Steuerpauschalierung ³⁾. Die Pauschalierung der deutschen Steuer kann aber allenfalls zu einer Milderung der wettbewerblichen Nachteile deutscher Steuerpflichtiger führen. Neben der ausländischen Steuerbelastung verbleibt immer noch eine 25 % deutsche Steuer. Im Falle der fiktiven Steueranrechnung nach § 26 III KStG wird dieser Nachteil voll beseitigt. Investitionsförderungsmaßnahmen von Entwicklungsländern i.S.d. Entwicklungsländer-Steuergesetzes kommen dem deutschen Unternehmer zugute.

In Bezug auf Niedrigsteuerländer ist die Anrechnung nicht in der Lage Wettbewerbsnachteile für die deutsche Wirtschaft, die aufgrund einer Doppelbesteuerung bestehen, zu beseitigen. Sie gibt Vorteile aus niedrigen ausländischen Steuern nicht weiter. Die Steuerbelastung wird immer auf das inländische Steuerniveau heraufgeschleust ⁴⁾. Dieser Nachteil tritt aber

1) Vogel AWD 1958, 42

2) Vogel AWD 1958, 42; Einzelheiten bei Großfeld, Basisgesellschaften S. 233 m.w.N.

3) Birkhoff in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2 S. 6; Blümich-Falk § 34c Rd. 102

4) Becker BB 1977, 536; IdW WPg 1977, 40; Feuerbaum DB 1980, 1811 spricht von "Hochschaukelung"

in dem Maße zurück, in dem der steuerliche Zugriff in den ausländischen Staaten, insbesondere in den Entwicklungsländern, zunimmt ¹⁾. Da in den letzten Jahren eine Ausweitung des Steuerzugriffs zu verzeichnen ist, hat das Problem etwas von seiner Schärfe verloren.

4. Überhang ausländischer Steuern

Sofern Kritik an der Anrechnungsmethode geübt wird, wird in erster Linie das Entstehen eines ausländischen Steuerüberhangs genannt ²⁾. Von Steuerüberhängen spricht man, wenn die im Ausland erhobenen Steuern größer sind als die in Deutschland anrechenbaren Steuern.

Überhänge nicht anrechenbarer ausländischer Steuern entstehen immer dann, wenn die ausländische Steuer höher ist oder von einer höheren Bemessungsgrundlage erhoben wird, als die deutsche. Zu Überhängen kommt es ferner, wenn die deutsche Steuer infolge von Verlusten gemindert ist ³⁾. Der Höchstbetrag der Anrechnung ist der Betrag der deutschen Steuer, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Daher entstehen, sofern die ausländische Steuer diesen Wert überschreitet, Überhänge, die bei der Anrechnung nicht berücksichtigt werden können ⁴⁾.

a) Hohe ausländische Steuersätze

Ein Steuerüberhang entsteht zunächst dann, wenn der ausländische Staat aufgrund hoher Steuersätze eine höhere

1) Vgl. Feuerbaum DB 1980, 1808; Hundt DB-Beilage 17/80, S. 3; IdW WPg 1977, 39

2) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 10; IdW DB 1977, 324 Fall 4 und 5

3) Krabbe BB 1979, 1340; derselbe BB 1980, 1146

4) Vgl. Manke DStZ 1980, 324; Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 5a Rd. 28

Steuer erhebt als die Bundesrepublik auf die ausländischen Einkünfte ¹⁾. Die nach der Anrechnung verbleibende Differenz könnte nach der bisherigen Rechtslage nicht weiter berücksichtigt werden. Sie bildete eine zusätzliche Steuerbelastung für den Steuerpflichtigen ²⁾.

b) Unterschiedliche Bemessungsgrundlagen

Besonders deutlich wird das Problem des Überhangs von Steuern, wenn die Besteuerung aufgrund unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen durchgeführt wird ³⁾. Das ist der Fall, wenn im Ausland die Steuer im Wege des Steuerabzugs an der Quelle (Quellensteuer) erhoben wird und der Steuerabzug sich dabei nach den Bruttoeinnahmen bemißt ⁴⁾. Die auf die ausländischen Einkünfte entfallende deutsche Steuer wird im Gegensatz dazu auf Nettobasis, also nach Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten berechnet ⁵⁾. Bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte sind vielfach hohe Aufwendungen als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Infolgedessen ergeben sich zum Teil erhebliche Ausfälle anrechenbarer Steuern ⁶⁾. Das Problem verschärft sich noch, wenn auf die Bruttoeinnahmen besonders hohe Quellensteuersätze angewendet werden ⁷⁾.

1) Vgl. Bachem (Diss.) S. 67; Wilke S. 36

2) Felix-Streck § 26 Anm. 17; vgl. Grass in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 1 S. 4; Becker BB 1977, 536; Wilke S. 36

3) Das wird auch von der Bundesregierung anerkannt, BT-Drucks. 8/3648 S. 19; vgl. Ebling DStR 1976, 235

4) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 3; derselbe DStR 1980, 158, Inst FSt Brief Nr. 164 S. 27, 29; Söffing/Wrede FR 1980, 381

5) Krabbe BB 1980, 1146; IdW WPg 1977, 41; Laudan RIW/AWD 1978, 670; Söffing/Wrede FR 1980, 381; Hundt DStR 1980, 158; Manke DStZ 1980, 324; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 3

6) Laudan RIW/AWD 1978, 670

7) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 3; vgl. Ebling DStR 1976, 235; vgl. Feuerbaum DB 1980, 1811

Nicht anrechenbare Steuerüberhänge entstehen ferner dann, wenn die ausländische Steuer nicht an Hand der tatsächlich erwirtschafteten Einnahmen erhoben wird, sondern auf der Grundlage eines fiktiven Gewinns ¹⁾. Dadurch können steuerliche Gesamtbelastungen von über 100 % entstehen.

c) Verluste

Für das Entstehen von Steuerüberhängen können auch Verluste ursächlich sein ²⁾. Ausländische Steuern können nur angerechnet werden, wenn in der Bundesrepublik Steuern erhoben werden. Daran fehlt es in Verlustjahren. Sofern sich ein negatives Welteinkommen ergibt, scheidet eine Anrechnung völlig aus, da bei einem Gesamtverlust keine inländische Steuer anfällt ³⁾.

Berücksichtigt werden können ausländische Steuern auch dann nicht, wenn nach deutschem Recht, nach Abzug von Betriebsausgaben, negative ausländische Einkünfte vorliegen. In diesem Fall werden deutscherseits keine Steuern auf die Auslandseinkünfte erhoben. Eine inländische Steuer entfällt voll auf inländische Einkünfte oder auf Einkünfte aus anderen ausländischen Staaten. Die Voraussetzungen des § 34c I EStG sind daher nicht erfüllt. Das gleiche gilt, wenn ausländische Einkünfte im Inland steuerfrei sind ⁴⁾. Eine Anrechnung entfällt ferner, soweit positive ausländische Einkünfte mit negativen inländischen Einkünften beziehungsweise mit Verlusten aus anderen ausländischen Staaten verrechnet werden ⁵⁾. Darüber hinaus ist eine Berücksichtigung aus-

1) Hundt DStR 1980, 158; Söffing/Wrede FR 1980, 381; vgl. Feuerbaum DB 1980, 1811, siehe dort auch Beispiel "Libyen"

2) Vgl. Krabbe BB 1980, 1146; Zum Ganzen siehe auch Bachem (Diss.) S. 93 - 112

3) Bachem (Diss.) S. 104

4) Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 621

5) Winter AWD 1969, 325; vgl. Söffing/Wrede FR 1980, 381

ländischer Steuern insoweit nicht möglich, als positive Einkünfte infolge eines Verlustabzugs nach § 10d EStG aufgezehrt werden ¹⁾.

Die Verrechnung von positiven ausländischen Einkünften mit negativen Einkünften führt nicht nur zu einem Anrechnungsausfall in dem betreffenden Jahr. Sofern sich ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt, verringert sich der Verlustabzug nach § 10d EStG in anderen Veranlagungszeiträumen. Das führt grundsätzlich zu einer höheren inländischen Steuer in dem betreffenden Jahr. Wirtschaftlich gesehen ist das gleichbedeutend mit einer Besteuerung der ausländischen Einkünfte im Inland ²⁾.

Die bei wirtschaftlicher Betrachtung anfallende deutsche Steuer wird wegen des Verlustjahres allerdings in einem anderen Wirtschaftsjahr erhoben. Eine Anrechnungsmöglichkeit besteht insoweit nicht ³⁾.

Soweit nicht anrechenbare Steuerüberhänge entstehen, beseitigt der Anrechnungsmethode die Doppelbesteuerung nicht. Die ausländische Steuer stellt eine zusätzliche Belastung für den Steuerpflichtigen dar ⁴⁾. Die Möglichkeit eines Anrechnungsvor- oder Rücktrags besteht nicht (vgl. § 34c I 3 EStG) ⁵⁾. Von einem Anrechnungsvor- beziehungsweise Rücktrag spricht man, wenn nicht anrechenbare ausländische Steuern oder freigebliebene Anrechnungskapazitäten auf andere Wirtschaftsjahre zu Zwecken der Anrechnung übertragen werden.

1) Grass in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 1 S. 4; Reuter FR 1973, 472; Söffing/Wrede FR 1980, 381, 382; Krabbe BB 1980, 1146; Felix-Streck § 26 Anm. 17; Reuter AG 1976, 141

2) Söffing/Wrede FR 1980, 381, 382

3) Die Minderung des Verlustabzugs kann allenfalls dazu führen, daß ausländische Steuern auf Einkünfte, die in dem Jahr, in dem der Verlustabzug erfolgt, erhoben werden, in höherem Umfang angerechnet werden können.

4) BT-Drucks. 8/3648 S. 19; vgl. Grass in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 1 S. 4

5) Reuter FR 1973, 472; Bachem (Diss.) S. 92; Laudan RIW/AWD 1978, 670; Mennel RIW/AWD 1977, 474; Wilke S. 37; Krabbe NSt. Intern.SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 3; Reuter AG 1976, 141

Bisher hat sich gezeigt, daß das inländische Steuerniveau dann maßgebend für die Belastung des Steuerpflichtigen ist, wenn die ausländische Steuer niedriger als die deutsche ist. Umgekehrt ist ein höheres ausländisches Steuerniveau entscheidend für die Höhe der effektiven Steuer, wenn die inländische Steuer unter der der ausländischen liegt ¹⁾. Der Steuerpflichtige wird also immer mit dem höheren in- oder ausländischen Steuerniveau belastet ²⁾.

5. Enge Voraussetzungen

Die Anrechnungsmethode wird vielfach auch aufgrund ihrer engen Voraussetzungen als nicht ausreichend angesehen ³⁾. Eingeschränkt wird die Anrechnungsmöglichkeit einmal dadurch, daß die Höhe der Anrechnung durch den Anrechnungshöchstbetrag begrenzt ist, zum anderen dadurch, daß beschränkt Steuerpflichtige nach geltendem Recht von der Anrechnung ausgeschlossen sind ⁴⁾. Weitere Grenzen ergeben sich darüber hinaus aus den speziellen Voraussetzungen der Anrechnung.

a) Ausländische Einkünfte

Eine Anrechnung von im Ausland gezahlten Steuern kommt überhaupt nur dann in Betracht, wenn nach deutschem Recht ausländische Einkünfte vorliegen ⁵⁾. Eine Aufzählung der aus-

1) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 10; IdW WPg 1977, 40

2) IdW WPg 1977, 40; Zutreffend weist das Institut darauf hin, da einerseits der Grundsatz des Universalitätsprinzips gilt, andererseits auch sichergestellt sein müßte, daß das Niveau der inländischen Steuerbelastung nicht überschritten wird.

3) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 26

4) § 34c I 1 EStG, Inst FSt Brief Nr. 164 S. 12

5) Schieber DStR 1975, 209

ländischen Einkünfte enthielt der alte § 68b EStDV ¹⁾. Fraglich war allerdings, ob es sich dabei um eine abschließende Aufzählung handelte oder ob diese nur beispielhaften Charakter hatte ²⁾. Für die Praxis mußte jedoch von einem enumerativen Katalog der ausländischen Einkünfte ausgegangen werden. Die Finanzverwaltung betrachtete diese Bestimmung als abschließend ³⁾.

Die Kritik im Zusammenhang mit dem alten § 68b EStDV richtete sich in erster Linie gegen die enge Definition der ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Ziffer 2 ⁴⁾. Danach lagen ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb nur dann vor, wenn sie durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte oder durch einen ständigen Vertreter ⁵⁾ im Ausland erzielt wurden. Das hätte an und für sich bedeutet, daß außer den Einkünften aus Warenexporten auch Einkünfte aus Dienstleistungen im Ausland lediglich dann zu den ausländischen Einkünften zählten, wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt waren ⁶⁾.

1) § 68b EStDV 1977 in der Fassung der Bekanntmachung vom 5. Dezember 1977 (BGBl. I S. 2443) war letztmals für den Veranlagungszeitraum 1979 anzuwenden, § 84 IV EStDV (1979)

2) Herrmann-Heuer § 34c Anm. 7; Blümich-Falk § 34d Rd. 1; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 14; vgl. Littmann (12. Aufl.) § 34c Rd. 20; Timm S. 81

3) Schieber DStR 1975, 209; zweifeld im Hinblick auf eine abschließende Aufzählung: Flick, Steuerermäßigung S. 55; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 14; Herrmann-Heuer § 34c Anm. 7; Heining FR 1958, 464; für abschließende Aufzählung: Mennel RIW/AWD 1977, 474; Vogel AWD 1958, 43; Blümich-Falk § 34d Rd. 3

4) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 14

5) Zum " ständigen Vertreter " Bellstedt BB 1968, 1554; Roer S. 64

6) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 15

Im Hinblick auf den Dienstleistungsexport versuchte man, durch eine isolierende Betrachtungsweise zu helfen ¹⁾. Nach einem gemeinschaftlichen Ländererlaß ²⁾ ist die Frage, ob Einkünfte aus Ingenieurleistungen ohne ausländische Betriebsstätte zu den ausländischen Einkünften im Sinne des alten § 68b EStDV zählten, unter Anwendung der isolierenden Betrachtungsweise zu entscheiden. Nach der isolierenden Betrachtungsweise ist die Frage, ob ausländische Einkünfte vorliegen, aus der Sicht des Auslands zu beurteilen. Besteuerungsmerkmale im Inland müssen außer Betracht bleiben, soweit ihre Berücksichtigung dazu führen würde, die Einordnung der Erträge als ausländische Einkünfte zu verneinen ³⁾. Aufgrund dieses Erlasses gelten Ingenieurleistungen vielfach als Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Sie sind folglich ausländische Einkünfte, die zur Anrechnung berechtigen.

Dieser nicht umstrittene Erlaß ⁴⁾ kann das Problem allenfalls zum Teil lösen. Die normalen Exporteinkünfte (z.B. der Verkauf einer Ware ins Ausland) werden steuerlich wie inländische Einkünfte behandelt, sofern sie nicht durch eine im Ausland belegene Betriebsstätte ⁵⁾ oder einen dort tätigen ständigen Vertreter erzielt werden. Eine Anrechnung

-
- 1) Vgl. Laudan RIW/AWD 1978, 669; allgemein Bellstedt S. 19; ausführlich Baranowski DB 1977, 793 f.. Kritisch zur isolierenden Betrachtungsweise Walter (Diss.) S. 73f.
 - 2) FinMin NRW Erlaß v. 12.7.1972 in StEK § 34c EStG Nr. 51
 - 3) IdW WPg 1977, 42; vgl. auch § 49 II EStG; Baranowski DB 1977, 794
 - 4) Zum Problem um die Anwendbarkeit des Erlasses: Inst FSt Brief Nr. 164 S. 16; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 17; Laudan RIW/AWD 1978, 669; vgl. Schieber DStR 1975, 209. Durch das Urt. des BFH v. 7.7.1971 BStBl. II S. 771 sowie das Urt. v. 20.2.1974 BStBl. II S. 511, wonach Kapitalgesellschaften keine Einkünfte aus freiberuflicher Tätigkeit erzielen können, war str. geworden, ob der oben genannte Erlaß weiter angewandt werden kann; bejahend: Baranowski DB 1977, 795; sowie FinSen Bremen 23.6.1977 StLex 3, 34, 202; a.M. wohl Schieber DStR 1975, 280, ... " der Erlaß bringt nur eine unsichere Hoffnung ". Die Verwaltung hat allerdings den Erlaß weiterhin angewandt; vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 21
 - 5) Siehe dazu Walter EStZ 1971, 35 (In den Niederlanden gilt z.T. ein erweiterter Betriebsstättenbegriff.)

ist dann ausgeschlossen ¹⁾. Sofern die Gewinne einer Steuer im Ausland unterliegen, kommt es zu einer nicht ausgleichbaren Doppelbesteuerung. Diese Tatsache wird im allgemeinen als unbefriedigend angesehen. Zu Härtefällen führt das insbesondere bei Montagelieferungen ²⁾. Nach deutscher Sicht ist der Produktions- und Liefergewinn im Inland entstanden ³⁾. Eine Anrechnung kommt nur für die ausländischen Steuern auf den (reinen) Montagegewinn in Betracht ⁴⁾. Sofern der ausländische Staat aufgrund einer extensiven Besteuerung den gesamten Gewinn besteuert, also auch den Produktions- und Liefergewinn ⁵⁾, sind die ausländische Steuern nicht anrechenbar, da die Voraussetzungen nicht vorliegen ⁶⁾. Das Nichtberücksichtigen der auf Liefergewinne erhobenen ausländischen Steuer wird von der deutschen Wirtschaft besonders deshalb als nachteilig empfunden, weil andere Industrieländer insoweit großzügigere Regelungen getroffen haben ⁷⁾.

1) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 17

2) Vgl. Feuerbaum DB 1980, 1808 und Fußn. 29

3) BT-Drucks. 8/3648 S. 19; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 3

4) Vogel AWD 1958, 44; dox FR 1976, 141

5) Eine derartige Liefergewinnbesteuerung wird z.B. durchgeführt in Libyen, Saudi-Arabien oder auch in Österreich und in den Niederlanden; vgl. Flick IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 357. Beispiele für die extensive Besteuerung in den Niederlanden bei Hintzen RIW/AWD 1979, 765

6) Laudan RIW/AWD 1978, 669; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 3; Grass in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 1 S. 5; Baranowski S. 373

7) Flick IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 357, 368; Feuerbaum DB 1980, 1808, siehe dort insbesondere Fußn. 29; Baranowski S. 373f.

b) Drittstaatensteuern

Ähnliche wirtschaftliche Härten treten nach der alten Rechtslage bei Drittstaatensteuern auf. Das sind Steuern, die ein Staat auf Einkünfte erhebt, die nicht in seinem Staat erwirtschaftet worden sind. Eine ausländische Steuer kann nur dann angerechnet werden, wenn sich die Steuer auf Einkünfte bezieht, die in dem betreffenden Staat erzielt wurden ¹⁾. Diese Frage beurteilt sich nach deutschem Recht. Es kann daher dazu kommen, daß die deutsche Steuerverwaltung eine Anrechnung ausländischer Steuern mit dem Hinweis verweigert, die betreffenden Einkünfte seien nach ihrer Auffassung nicht in dem Staat angefallen, der die Steuer erhebt ²⁾; die Steuer sei eine Drittstaatensteuer ³⁾. Es entsteht eine nicht berücksichtigungsfähige Doppelbesteuerung.

c) Entsprechende Steuern

Nach § 34c EStG, § 26 I, II KStG können nur solche ausländischen Steuern angerechnet werden, die der deutschen Einkommen-/Körperschaftsteuer entsprechen. Welche ausländischen Steuern der deutschen Steuer entsprechen, ist allerdings wegen der Verschiedenartigkeit der Steuersysteme äußerst schwer zu entscheiden.

Grundsätzlich ist dazu erforderlich, daß die ausländische Steuer das Einkommen von natürlichen Personen oder von Körperschaften zum Gegenstand hat ⁴⁾. Ferner muß sie Bezug nehmen auf das Gesamteinkommen oder eine einzelne Einkunftsart ⁵⁾. Als nicht gleichwertig scheiden Gebühren

1) Vogel AWD 1958, 43; vgl. auch BT-Drucks. 8/3648 S. 21

2) Ebling DStR 1976, 235

3) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 3, 16

4) Rädler-Raupach S. 355; Bellstedt S. 207; vgl. Vogel AWD 1958, 43

5) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 23

und Beiträge, Verbrauchs-, Verkehrs- und Realsteuern aus. Das gleiche gilt für Zölle, Ex- und Importabgaben sowie Säumniszuschläge, Zinsen und Steuerstrafen ¹⁾.

Eine nähere Eingrenzung war in § 68a EStDV (a.F.) enthalten ²⁾. Danach entsprach eine ausländische Steuer nur dann der deutschen Einkommen-, Körperschaftsteuer, wenn sie für das ganze Staatsgebiet erhoben wurde. Steuern, die nur für eine Provinz, ein Land, einen Gliedstaat oder eine andere Gebietskörperschaft erhoben wurden, entsprachen ebenso nicht der deutschen Steuer wie Gemeindesteuer ³⁾.

§ 68a EStDV war aber seit jeher Gegenstand ständiger Kritik ⁴⁾. Zweifelhaft war insbesondere, ob § 34c VI EStG als Ermächtigung ausreichend war und ob § 68a EStDV nicht vielleicht eine willkürliche Begrenzung der anrechenbaren ausländischen Steuern enthielt ⁵⁾. Die Ungereimtheit dieser Bestimmung wurde besonders evident, wenn ausländische Staatssteuern durch verfassungsrechtliche Änderungen nicht mehr für alle Gebietskörperschaften erhoben wurden oder wenn durch Zusammenschlüsse selbständige Staaten zu Gliedstaaten oder Provinzen wurden ⁶⁾. Dadurch wurden bis dahin

1) Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 4a Rd. 15; Bühler-Paulick § 34c II 2 Rd. 4; Rädler-Raupach S. 355

2) Aufgehoben durch Verordnung v. 12.7.1978 BGBl. I S. 1028

3) Ein Verzeichnis der entsprechenden Steuern ist in Anlage 10 EStR zu § 34c Abschn. 212a enthalten; es wird laufend ergänzt. Über Fragen im Zusammenhang mit nicht aufgeführten Steuern entscheidet der BMF; vgl. Flick AWD 1958, 124; IdW WPg 1977, 41

4) Für eine Erweiterung der Vorschriften über die Qualifikation ausländischer Steuern als entsprechende Steuern trat bereits Siara CDFI Vol. XXXIX 1959 S. 306 ein; kritisch BMF Schriftenreihe Heft 16 S. 34

5) Flick AWD 1958, 124; Rädler-Raupach S. 356; IdW WPg 1977 41; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 22; Laudan RIW/AWD 1978, 669; Bellstedt S. 208; allg. dazu Debatin DB 1961, 1368; Littmann § 34c Anm. 21; vgl. IdW DB 1977, 324; Becker BB 1977, 536

6) Mennel DStR 1968, 691; im Anschluß daran ebenso: IdW WPg 1977, 41; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 22; vgl. Laudan RIW/AWD 1978, 669

anrechenbare Steuern ohne sachliche Änderung von der Anrechnung ausgeschlossen. Es blieb dann nur noch die Möglichkeit eines Steuerabzugs nach § 68f EStDV ¹⁾.

Warum die Struktur des ausländischen Staates darüber entscheiden soll, ob eine Steuer angerechnet werden kann oder nicht, blieb unverständlich ²⁾. § 34c I EStG verlangt nicht, daß die ausländische Steuer von dem ausländischen Staat erhoben wird, sondern daß der Steuerpflichtige in diesem Staat zu einer der deutschen entsprechenden Steuer herangezogen wird. Das Gesetz stellt also nur auf den Charakter der Abgabe ab und läßt es offen, ob die Abgabengewalt bei dem Staat selbst oder bei den Bundesländern oder den Provinzen liegt ³⁾. Die verfassungsrechtlichen Bedenken waren daher unbegründet ⁴⁾. § 68a EStDV ist deshalb 1978 aufgehoben worden ⁵⁾. Eine Rolle gespielt haben dürfte dabei auch die Tatsache, daß eine Anrechnung von Gliedstaatensteuern als gerechtfertigt angesehen wurde ⁶⁾.

Dadurch hat sich folgendes geändert. Nach § 213a EStR (a.F.) ⁷⁾ ist es ab Veranlagungszeitraum 1978 möglich, ausländische Steuern, die nach Gesetzen einer Provinz, einer Gemeinde oder sonstigen Gebietskörperschaft erhoben werden, anzurechnen. Auch derartige Steuern können grundsätzlich der

1) Laudan RIW/AWD 1978, 669

2) Kritisch schon Flick AWD 1958, 124; auch Menzel RIW/AWD 1977, 474

3) Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 5; IdW WPg 1977, 41

4) Flick AWD 1958, 124; Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 5 S. 13; Bellstedt S. 208

5) Verordnung v. 12.7.1978 BGBl. S. 1028

6) BMF-Schriftenreihe Heft 17 S. 582 Tz. 28; BMF-Schriftenreihe Heft 16 S. 34

7) In den neuen EStR von 1981 ist dieser Hinweis nicht mehr aufgenommen worden. An der Rechtslage hat sich dadurch nichts geändert. Ein ausdrücklicher Hinweis erschien überflüssig, DB 1982, 457

deutsche Steuer entsprechen ¹⁾. Ob sie dies tun, ist jedoch in jedem Fall einzeln unter Berücksichtigung des Charakters und der Wesensmerkmale der jeweiligen Steuer zu prüfen. Der Frage, ob die ausländische Einkommensteuer für das ganze Staatsgebiet erhoben wird, kann keine Bedeutung mehr beigemessen werden ²⁾.

In der Praxis hat sich das bisher offenbar nicht in größerem Umfang ausgewirkt. Eine umfangreiche Ergänzung der Anlage 10 zu EStR zu § 34c Abschn. 212a ist nicht erfolgt. Dennoch ist die Aufhebung des § 68a EStDV zu begrüßen, da auf diese Weise vermieden wird, daß einzelne Steuern ungerechtfertigterweise von der Anrechnung ausgeschlossen sind. Die Einschränkungen, die sich aus dem Merkmal "entsprechende Steuer" ergaben, sind damit weitgehend beseitigt. Es dürfte jetzt nur noch wenige Steuern geben, die nicht der deutschen Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer entsprechen.

6. Per-country-limitation

Kritisiert werden und wird vielfach das Festhalten an der per-country-limitation (pro-Land-Begrenzung) ³⁾.

Dieser Grundsatz ist in § 34c I EStG, der durch § 68c EStDV ⁴⁾ näher konkretisiert wird, niedergelegt ⁵⁾.

Danach müssen die Höchstbeträge der anrechenbaren ausländischen Steuern für jeden einzelnen ausländischen

1) Bordewin u.a. § 34c 1b

2) Vgl. EStR zu § 34c Abschn. 212a, Baranowski NWB Fach 3b S. 2655; Krabbe RWP Band 4 D Est II B 128 S. 1808; unklar allerdings Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 5 S. 13; vgl. Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 4a Rd. 15

3) IdW WPg 1977, 40 Fall 6; IdW DB 1977, 323 Fall 6

4) § 68c EStDV in der Fassung vor der Änderung vom 11. Juni 1981 (jetzt § 68a EStDV).

5) Auch hier ist problematisch, ob die Vorschrift durch § 34c VI EStG gedeckt ist; bejahend: Inst FSt Brief Nr. 164 S. 33; zweifelnd: IdW WPg 1977, 43; die Praxis wendet den § 68c (jetzt § 68a) EStDV jedoch voll an.

Staat gesondert ermittelt werden, wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten bezieht. Auf diese Weise soll verhindert werden, daß eine höhere ausländische Steuer angerechnet werden kann, als deutsche Steuer auf die aus diesem Staat stammenden Einkünfte anfällt ¹⁾.

Das kann insbesondere bei weitgestreuten Auslandsaktivitäten zu Erschwerissen für den Steuerpflichtigen führen. Ein Ausgleich zwischen hoch und niedrig besteuerten Einkünften aus ausländischen Staaten kann nicht stattfinden ²⁾. Dieser Nachteil wird besonders dann deutlich, wenn hohe ausländische Steuern eines Staates wegen der Höchstbetragsregelung nicht voll angerechnet werden können, während andererseits niedrige ausländische Steuern eines anderen Staates die Anrechnungskapazität nicht voll ausschöpfen ³⁾. Bei der Anrechnung nicht zum Zuge gekommenen ausländischen Steuern eines Staates können nicht zum Zwecke der Anrechnung auf andere Staaten übertragen werden. Eine volle Ausschöpfung sämtlicher Anrechnungskapazitäten ist nicht möglich ⁴⁾. Vorteile aus niedrigen ausländischen Steuern gehen verloren. Die Gesamtbelastung entspricht immer dem deutschen Steuerniveau oder dem höheren ausländischen ⁵⁾.

Das Ausscheiden eines Ausgleichs zwischen ausländischen Staaten unterschiedlicher Steuern hat aber auch Vorteile. Im Falle von Verlusten findet keine Minderung des Anrechnungshöchstbetrags durch negative Einkünfte statt. Positive und negative Einkünfte aus verschiedenen ausländischen Staaten werden nicht miteinander verrechnet. Es kommt daher nicht zu einer Kürzung des Anrechnungshöchstbetrags ⁶⁾.

1) Vogel AWD 1958, 44f., allerdings leicht mißverständlich

2) IdW WPg 1977, 43; Schieber DStR 1975, 209; vgl. Mennel RIW/AWD 1977, 474

3) Manke DStR 1980, 324; vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

4) Reuter FR 1973, 472; Wilke S 36

5) Ebling DStR 1976, 234; vgl. auch Inst FSt Brief Nr. 164 S. 33

6) Krabbe BB 1980, 1147; Vogel AWD 1958, 45; Blümich-Falk § 34c Anm. 6a. Weitere Einzelheiten zur per-country-limitation später.

7. Durchschnittssteuersätze

Die Schwierigkeiten, die sich bis zur Körperschaftsänderung 1977 bei der Steueranrechnung infolge der mangelnden Berücksichtigung des gespaltenen Körperschaftsteuersatzes ergaben ¹⁾, sind durch die Körperschaftsteuerreform 1977 behoben worden. Gemäß § 26 VI 3 KStG ist nunmehr immer die allgemeine Tarifbelastung von in der Regel 56 % zugrunde zu legen. Früher galt ein Mischsteuersatz, der sich aus Tarifbelastung - Ausschüttungsbelastung und zum Teil noch der 25 %-igen Pauschalierungsbelastung errechnete. Die jetzige Regelung hat zur Folge, daß sich das Anrechnungsvolumen gegenüber früher erhöht ²⁾. Eine Anrechnungsbegrenzung, die sich bei Zugrundelegen des Mischsteuersatzes ergab, ist folglich nicht mehr gegeben ³⁾.

Eine gewisse Bedeutung kommt diesem Problem noch bei bestimmten Steuerermäßigungen, wie zum Beispiel bei §§ 16, 17, 21 BerlinFG zu ⁴⁾. Davon abgesehen besteht jetzt kein Bedürfnis mehr, hoch besteuerte ausländische Einkünfte so zu steuern, daß sie möglichst in Jahren mit hohen Körperschaftsteuerschnittbelastungen bei der deutschen Gesellschaft anfallen ⁵⁾.

1) Dazu Abrell DB 1973, 1819; Müller DB 1972, 2319; sowie dessen Stellungnahme zu Abrell DB 1973, 1820; ferner Reuter FR 1973, 471 und Ritter DB 1973, 882; vgl. Müller-Dott BB 1978, 1105; vgl. auch Greif S. 170; derselbe RIW/AWD 1977, 215; Inst FSt Brief Nr. 182 S. 37

2) Greif S. 170; Telkamp FR 1977, 314; Brenzing GmbHR 1976, 272; Jahn DB 1976, 1447; IdW DB 1977, 324

3) Siehe u.a. Brenzing GmbHR 1976, 272; Reuter StBJb 1976/77 S. 336; Feuerbaum S. 154

4) Müller-Dott BB 1978, 1105, 1106; Das Gleiche gilt für § 14 VermBildG und für § 32 KohleG. Steuerermäßigungen, die sich nur auf bestimmte Einkünfte beziehen, sind allerdings nicht bei der Verhältnismäßigkeitsrechnung zur Ermittlung der deutschen Körperschaftsteuer auf ausländische Einkünfte zu berücksichtigen.

5) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 43 und 39; Greif S. 170

8. Gesamtsteuerbelastung

Eine nicht ausgleichbare Doppelbesteuerung kann sich daraus ergeben, daß einzelne Steuerarten innerhalb des inländischen und des ausländischen Steuersystems ein unterschiedliches Gewicht haben ¹⁾.

Die Einkünfte werden mit einer Vielzahl von Steuern belastet ²⁾. Das deutsche Steuerrecht stellt aber nicht auf die Gesamtbelastung ab, sondern geht von einer Steueranrechnung nach Steuerarten aus ³⁾. Auf diese Weise kann es dazu kommen, daß bei einigen ausländischen Steuerarten eine Anrechnung ausscheidet. Bei anderen Steuern ist dagegen eine Anrechnung zwar möglich; diese geht aber weitgehend ins Leere, weil der ausländische Staat nur eine sehr geringe oder sogar gar keine derartige Steuer erhebt ⁴⁾. Das unterschiedliche Gewicht der einzelnen Steuerarten innerhalb des Gesamtsystems begünstigt das Entstehen von Steuerüberhängen, läßt andererseits aber Anrechnungskapazitäten ungenutzt. Im Ergebnis führt das zu einer steuerlichen Mehrbelastung des Steuerpflichtigen.

9. Ausweichmöglichkeiten in die Praxis

Um die dargestellten Nachteile zu vermeiden, könnte man versuchen, die ausländische Steuer in den Angebotspreis einzurechnen. In der Praxis dürfte das allerdings schon wegen der Konkurrenzsituation auf dem Weltmarkt vielfach nicht möglich sein ⁵⁾.

1) Vgl. dazu Ebling (Diss.) S. 127

2) Vgl. Reuter FR 1973, 470; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 34

3) Reuter FR 1973, 470; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 34; vgl. Kluge S. 51. Vorgesehen ist eine Anrechnung außer in den genannten Fällen des § 34c EStG und § 26 KStG insbesondere in § 11 VStG und in § 21 ErbStG, nicht dagegen im GrdStG und GewStG.

4) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 34

5) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 18; Schieber DStR 1975, 277

Darüber hinaus ergeben sich jedoch bei einer Steuerüberwälzung auf den Abnehmer weitere Schwierigkeiten. Ein Einbeziehen der Steuern in den Preis führt nicht nur zu einer Erhöhung des Erlöses. Ertragssteuererstattungen stellen Gewinn dar; sie bewirken eine entsprechende Gewinnerhöhung, welche ihrerseits voll der Besteuerung unterliegt ¹⁾. Infolgedessen ergibt sich eine höhere inländische Steuer; aufgrund des höheren Auftragswerts aber auch eine höhere ausländische Steuer. Bei einer erneuten Steuererstattung durch den Abnehmer setzt sich dieses Phänomen fort. Man spricht daher auch von der Scherenwirkung der Steuerhinzusetzung ²⁾ oder von Reflex- bzw. Doppelreflexwirkung ³⁾. Es führt zu erheblichen Preisaufschlägen, wenn der deutsche Exporteur durch die Besteuerung im Ausland keine Einbußen an seinem Nettogewinn hinnehmen will. Ganz beseitigen lassen sich die negativen Steuerauswirkungen auf keinen Fall ⁴⁾.

Die Steuerüberwälzung ist allenfalls ein begrenzt taugliches Mittel, um die Nachteile zu beseitigen, die durch nicht berücksichtigungsfähige ausländische Steuern entstehen. Unter Berücksichtigung der Wettbewerbssituation dürfte es vielfach sogar ein ungeeignetes Mittel sein.

Überhaupt wird man sagen müssen, daß der Steuerpflichtige kaum Möglichkeiten hat, den geschilderten Nachteilen zu entgehen. Einfluß nehmen kann er allenfalls über die Wahl der Rechtsform, bei Kapitalgesellschaften durch die Entscheidung, ob Gewinne ausgeschüttet werden oder nicht und schließlich noch durch eine entsprechende Wahl des Einkommensentstehungsortes ⁵⁾. Die Mängel des Anrechnungsverfahrens schlagen daher in der Regel voll auf die Steuerbelastung des Unternehmers durch.

1) Schieber DStR 1975, 277

2) So Schieber DStR 1975, 277

3) So Inst FSt Brief Nr. 164 S. 19; Verwendung findet auch der Begriff "Schattenwirkung" vgl. Laudan RIW/AWD 1978, 669; Reihenbeispiele finden sich bei Flick DStR 1977, 254

4) Schieber DStR 1975, 277; vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 19

5) Einzelheiten siehe bei Bachem (Diss.) S. 113 ff.

III. Zusammenfassung

Die alte Rechtslage versuchte, Doppelbesteuerungen, insbesondere durch die Möglichkeit der Steueranrechnung zu vermeiden. Als nachteilig erwies sich dabei, neben den engen Voraussetzungen, für eine Anrechnung das Entstehen von Steuerüberhängen. In diesen Fällen bot die alte Rechtslage keine Möglichkeit, eine Doppelbesteuerung wirksam zu mildern oder auszuschalten.

Unbefriedigend war ferner die Tatsache, daß der Steuerpflichtige immer mindestens mit dem deutschen Steuerniveau belastet wurde oder aber mit dem höheren ausländischen. Ihm gehen daher die Vorteile aus niedrigen ausländischen Steuern verloren. Eine nicht beseitigte Doppelbesteuerung geht voll zu Lasten des Steuerpflichtigen. Dieser wird dadurch in seiner Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtigt.

C Rechtslage seit August 1980

Durch das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze vom 20. August 1980 ¹⁾ hat die alte Rechtslage wichtige Änderungen erfahren.

In diesem Zusammenhang sind insbesondere die Neuregelungen im Rahmen der §§ 34c EStG und 26 KStG sowie der neu aufgenommene § 34d EStG von Interesse.

I. Allgemeines

1. Entstehungsgeschichte

Eine Neuregelung der Vorschriften zur Beseitigung oder Milderung der internationalen Doppelbesteuerung sah bereits der Entwurf eines Dritten Steuerreformgesetzes vor, den die Bundesregierung am 26.10.1973 beschlossen hatte. Darin war eine völlige Neuregelung des Einkommensteuergesetzes enthalten. Aus Zeitmangel bei den parlamentarischen Beratungen konnte dieser Entwurf aber nicht weiter verfolgt werden. Das Einkommensteuerreformgesetz vom 5.8.1974 ²⁾ ließ die in diesem Zusammenhang maßgebenden Vorschriften unberührt. Auch das nachfolgende Körperschaftsteuerreformgesetz vom 31.8.1976 ³⁾ brachte im wesentlichen keine Änderungen ⁴⁾.

Die jetzige Gesetzesänderung geht auf einen Entwurf der Bundesregierung vom 10.10.1979 zurück ⁵⁾. Diese Gesetzesvorlage ist Inhalt der Neuregelung geworden. Der Bundesrat hatte ursprünglich eine Änderung gegenüber der Regie-

1) BGBl. I S. 1545

2) BStBl. I 1974 S. 530

3) BStBl. I 1976 S. 445

4) Vgl. Krabbe BB 1977, 1091; Manke StbJB 1977/78, 285; zum Ganzen Manke DStZ 1980, 323

5) BT-Drucks. 8/3648

rungsvorlage vorgeschlagen ¹⁾. Der Bundestag hat jedoch, nachdem der Finanzausschuß des Bundestages den Gesetzesentwurf unverändert zur Annahme empfohlen hatte ²⁾, mit Gesetzesbeschluß vom 13.6.1980 der Vorlage zugestimmt ³⁾. Die Bundesregierung hatte zuvor den Änderungsvorschlag des Bundesrates abgelehnt ⁴⁾. Auch der Bundesrat stimmte schließlich der Vorlage zu ⁵⁾. Das Gesetz war damit zustandegekommen ⁶⁾.

Anzuwenden sind die neuen Regelungen gemäß § 52 Abs. 25a, b EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 1980; sie gelten im gesamten Bundesgebiet einschließlich West-Berlin ⁷⁾.

2. Ziele der Neuregelung

Ziel der Gesetzesänderung war die Verbesserung der innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung ⁸⁾. Es sollte erreicht werden, daß das **geltende System** der Anrechnung ausländischer Steuern dahingehend geändert wird, daß eine Doppelbesteuerung künftig wirkungsvoller als bisher gemildert werden kann ⁹⁾. Abhilfe geschaffen werden

1) BR-Drucks. 511/79 Beschluß v. 30.11.1979 S. 2

2) Beschlußempfehlung v. 4.6.1980 BT-Drucks. 8/4141, vgl. auch BT-Drucks. 8/4157, Bericht der Abgeordneten Spörrig und Kreile v. 10.6.1980

3) BR-Drucks. 325/80

4) BT-Drucks. 8/3648 S. 36; ebenso der Finanzausschuß des Bundestags, BT-Drucks. 8/4157 S. 34

5) Beschluß v. 27.6.1980 BR-Drucks. 325/80

6) Zum Gesetzgebungsverfahren Söffing/Wrede FR 1980, 356f.

7) Vgl. Fischer NWB Fach 3b S. 3791

8) So die Begründung der Reg.-Vorlage in BT-Drucks. 8/3648 S. 14; ebenso Fischer NWB Fach 3b S. 3731; Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 619

9) So BT-Drucks. 8/4141 S. 2 B 4 und BT-Drucks. 8/4157 S. 2 I 4; vgl. auch DB 1979, 2441

sollte insbesondere in den Fällen, in denen aufgrund von Verlusten oder unterschiedlichen Bemessungsgrundlagen Steuerüberhänge entstehen ¹⁾. Außerdem ging es darum, nachteilige Folgen zu mildern, die sich daraus ergaben, daß lediglich ausländische Steuern auf ausländische Einkünfte aus demselben Staat angerechnet werden können, nicht dagegen Drittstaatensteuern.

Vermieden werden sollten auch Härtefälle im Montagebereich, um die Wettbewerbslage der dort tätigen Unternehmer zu verbessern ²⁾. Die Neuregelung sollte sowohl die Belange der im Inland tätigen Steuerpflichtigen als auch die berechtigten Interessen der Bundesrepublik Deutschland (als Fiskus) berücksichtigen ³⁾. Ziel der Gesetzesneufassung ist es gewesen, die bestehenden Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung weiter zu entwickeln und zu ergänzen. Dabei wurde ein vernünftiger Kompromiß im Spannungsfeld von fiskalischen und unternehmerischen Interessen angestrebt.

Beabsichtigt war keine grundsätzliche Neuregelung, sondern vielmehr eine Verbesserung des bisherigen Systems. Im Vordergrund stand dabei eine Milderung der Doppelbesteuerung in den Fällen, in denen die alte Rechtslage sich als nicht ausreichend erwiesen hatte ⁴⁾. Darüber hinaus sollte die Neuregelung auch dazu dienen, bestehende Unklarheiten bei der alten Fassung durch eine präzisere Formulierung zu beseitigen ⁵⁾.

1) BT-Drucks. 8/3648 S. 19

2) BT-Drucks. 8/3648 S. 19f.

3) So die Reg.-Vorlage BT-Drucks. 8/3648 S. 20. Das auch steuerpolitische Gesichtspunkte eine Rolle spielen würden, ist aus der Sicht der Bundesregierung verständlich. Dies gilt besonders dann, wenn man bedenkt, daß die durch die Neuregelung eingeführten Änderungen zur Verbesserung der Maßnahmen gegen eine Doppelbesteuerung zu Steuermindereinnahmen führen, die auf 200 Mill. DM geschätzt werden, vgl. BT-Drucks. 8/3648 S. 15; BT-Drucks. 8/4141 S. 23; dazu auch Krabbe BB 1979, 1340

4) Vgl. Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 619

5) Vgl. Hundt DStR 1980, 158

II. Inhalt

Im wesentlichen unverändert blieb die Möglichkeit der Anrechnung. Daneben sieht die neue Gesetzesfassung jetzt die Möglichkeit des Abzugs ausländischer Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vor.

Folgende Änderungen ergeben sich im Einzelnen:

1. Anrechnung nach § 34c I EStG

Die Anrechnungsmöglichkeit nach § 34c I EStG ist im Prinzip unverändert erhalten geblieben. Unbeschränkt Steuerpflichtige können nach wie vor entsprechende ausländische Steuern auf ausländische Einkünfte auf die deutsche Steuer anrechnen.

a) Ermäßigungsanspruch

Neu ist, daß die ausländische Steuer keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegen darf. Dabei handelt es sich um eine Anpassung an vergleichbare Regelungen im Erschaftsteuergesetz ¹⁾, im Vermögensteuergesetz ²⁾ sowie an die Regelungen im Auslandsinvestmentgesetz ³⁾ und im Gesetz über Kapitalanlagegesellschaften ⁴⁾. Sicherergestellt werden soll dadurch, daß eine ausländische Steuer nur insoweit angerechnet werden kann, als sie nach dem innerstaatlichen Recht des ausländischen Staates oder nach zwischenstaatlichem Steuervertragsrecht keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt ⁵⁾.

1) § 21 I 1 ErbStG

2) § 11 I 1 VStG

3) § 19 I Ausl InvestmG

4) § 40 IV KAGG; vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16; derselbe DStR 1980, 158

5) Hundt DStR 1980, 158; EStR zu § 34c Abschn. 213a; vgl. DB 1982, 457

Die Neuregelung soll folgendes verhindern. Ausländische Steuern sollen nicht in voller Höhe für eine Anrechnung zur Verfügung stehen, wenn sie sich noch durch einen Ermäßigungsanspruch beziehungsweise durch eine Steuererstattung im Ausland verringern können. Angerechnet werden soll nur eine ausländische Steuer, die tatsächlich gezahlt wird, also eine endgültig anfallende Steuer ¹⁾.

Ein bestehender Ermäßigungsanspruch schließt die Anrechnung aus. Das geschieht jedoch nur in dem Umfang, in welchem eine Ermäßigung in Betracht kommt. Besteht ein Anspruch auf Ermäßigung nur im Hinblick auf einen Teil der ausländischen Steuer, kann der andere, davon nicht betroffene, Teil angerechnet werden ²⁾. Nach Geltendmachung des Ermäßigungsanspruchs kann ein verbleibender Rest ausländischer Steuer angerechnet werden ³⁾. Um das klarzustellen, hat man in die Gesetzesneufassung extra das Wort "mehr" eingefügt ⁴⁾.

Die Neufassung umgeht praktische Schwierigkeiten in den Fällen, in denen ausländische Steuern bereits im Rahmen der Anrechnung berücksichtigt werden könnten, möglicherweise aber noch einem Ermäßigungsanspruch unterliegen. Eine Berichtigungsveranlagung nach § 34c VII EStG i.V.m. § 68c EStDV wird in diesen Fällen vermieden ⁵⁾.

In der Regel wird es schwierig sein, festzustellen, ob ein Ermäßigungsanspruch im Ausland besteht oder nicht ⁶⁾.

1) Vgl. Megow-Michel § 21 Anm. 6 S. 510; Wilke S. 34

2) Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 620; so wohl auch Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

3) Manke DStZ 1980, 324

4) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

5) Nicht zu vermeiden ist eine Berichtigung aber, wenn vor Ablauf der Verjährungsfrist ausländische Steuern nach Erteilung des Steuerbescheids geändert werden oder nachträglich erstmalig festgesetzt werden (§ 68c EStDV) und in Fällen von Gesetzesänderungen im Ausland; vgl. Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 621

6) Wilke RIW 1982, 342

Selbst der Steuerpflichtige wird das nicht mit absoluter Sicherheit beurteilen können ¹⁾. Mit der Möglichkeit einer Steuerermäßigung im Ausland muß mindestens solange gerechnet werden, bis gegen den ausländischen Steuerbescheid kein Rechtsmittel mehr eingelegt werden kann und kein Erlaßantrag mehr gestellt werden kann. Der Steuerbescheid muß also grundsätzlich rechtskräftig werden ²⁾. In der Praxis kann es daher zu Verzögerungen bei der Anrechnung kommen ³⁾.

b) Ausländische Einkünfte

Neu in das Gesetz aufgenommen worden ist die Aufzählung der ausländischen Einkünfte in § 34d EStG. Was ausländische Einkünfte sind, war bisher aufgrund der gesetzlichen Ermächtigung in § 34c VI Ziff. 1 EStG durch Rechtsverordnung in dem alten § 68b EStDV ⁴⁾ geregelt. Dieser § 68b EStDV ist durch die Neuregelung weggefallen und durch § 34d EStG ersetzt worden.

Die Übernahme in das Gesetz war wegen der weitreichenden rechtlichen Wirkungen und der Bedeutung einer Einstufung als ausländische Einkünfte angezeigt ⁵⁾. Durch die Übernahme in das Gesetz werden die früher bestehenden Zweifel, ob § 68b EStDV (1977) überhaupt durch die Ermächtigung in § 34c VI Ziff. 1 EStG gedeckt war, beseitigt ⁶⁾.

1) Vgl. Troll § 21 Anm. 7

2) Troll § 21 Anm. 7

3) Abhilfe bietet eine vorläufige Veranlagung nach § 165 AO; dazu Wilke RIW 1982, 342

4) § 68 EStDV in der Fassung von 1977

5) So Reg.-Vorlage BT-Drucks. 8/3648 S. 22 zu Nr. 9; im Anschluß daran auch Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 3 S. 8; sowie Manke DStZ 1980, 326

6) Krabbe BB 1980, 1147; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 21, kritisch im Hinblick auf die Frage, ob § 68b durch die Ermächtigung gedeckt war: Littmann 12. Aufl. § 34c Rd. 20; vgl. dazu Herrmann-Heuer § 34c Anm. 7

Ausgeräumt wird durch die Aufnahme in das Gesetz auch der Streit, ob die Aufzählung der ausländischen Einkünfte abschließenden Charakter hatte ¹⁾. Das ist jetzt zu bejahen; § 34d EStG enthält eine abschließende Aufzählung der ausländischen Einkünfte ²⁾. Dafür spricht einmal das größere Gewicht, das der Katalog der ausländischen Einkünfte durch die Aufnahme in das Gesetz erhalten hat. Zum anderen ist zu berücksichtigen, daß der Gesetzgeber in Kenntnis des alten Streits den Katalog verfeinert und erweitert hat. Dabei hat er in keiner Weise zum Ausdruck gebracht, daß er dem Katalog nur beispielhaften Charakter beimißt.

Inhaltlich entspricht die Aufzählung der ausländischen Einkünfte im wesentlichen dem früheren § 68b EStDV. Änderungen sind jedoch in folgenden Fällen eingetreten: Durch Ergänzung der Verweisungen in den Nummern 1 und 2, insbesondere auf Nummer 3, können auch Dienstleistungen deutscher Unternehmer im Ausland, die bei isolierender Betrachtungsweise Einkünfte aus selbständiger Arbeit wären, ausländische Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder aus Gewerbebetrieb sein ³⁾. Das gilt selbst dann, wenn die Einkünfte von einem land- oder forstwirtschaftlichen Unternehmen beziehungsweise von einem Gewerbebetrieb im Inland erbracht werden ⁴⁾.

Bedeutung hat das insbesondere für Einkünfte aus Ingenieurleistungen deutscher Unternehmer, die im Rahmen eines Gewerbebetriebs erbracht werden, aber isoliert betrachtet Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind. Diese Einkünfte sind jetzt ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb, auch

1) Herrmann-Heuer § 34c Anm. 7; sowie Flick S. 55 verneinen dies; a.M. Blümich-Falk § 34c Anm. 5; vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 14

2) Krabbe BB 1980, 1147; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1807; Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 620

3) Vgl. Manke DStZ 1980, 326

4) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 22. In der dritten Zeile der linken Spalte muß es allerdings "Inland" statt "Ausland" heißen

wenn sie nicht im Rahmen einer ausländischen Betriebsstätte anfallen oder durch einen im Ausland tätigen ständigen Vertreter erzielt werden ¹⁾. Zur Annahme ausländischer Einkünfte reicht es aus, wenn die Einkünfte aus einer im Ausland verwerteten Tätigkeit herrühren. Die Tätigkeit darf dann allerdings nicht im Inland ausgeübt werden oder worden sein ²⁾. Einkünfte, die aus der Überlassung von Ingenieurwissen an einen Ausländer herrühren, sind daher jetzt ausländische Einkünfte ³⁾.

Damit wurde die von der Praxis geübte Handhabung, derartige Ingenieurleistungen im Wege der isolierenden Betrachtungsweise ⁴⁾ zu den ausländischen Einkünften zu rechnen ⁵⁾, in das Gesetz übernommen. Ein Unterschied besteht insoweit, als es sich jetzt um ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt und nicht mehr um Einkünfte aus selbständiger Arbeit. Der alte Streit, ob diese Praxis überhaupt rechtmäßig war ⁶⁾, ist für die Zukunft hinfällig. Der Gesetzgeber hat durch die Änderung deutlich gemacht, daß die isolierende Betrachtungsweise hier Anwendung findet ⁷⁾.

Nicht beseitigt wurde die enge Definition der ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb ⁸⁾. Grundsätzlich müssen ausländische Einkünfte auch jetzt noch durch

1) Vgl. Krabbe BB 1980, 1147; Manke DStZ 1980, 326

2) Wilke S. 31; vgl. Krabbe BB 1980, 1147

3) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 22

4) S.o.S. 56; allgemein zur isolierenden Betrachtungsweise Großfeld, Basisgesellschaften S. 26 f.m.w.N.

5) Erlaß v. 12.7.1972 DB 1972, 1364 = StEK § 34c EStG Nr. 51

6) S.o.S. 56 Fußn. 4)

7) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 21, 22; vgl. auch Baranowski NWB Fach 3b S. 2659 "... stärkere Berücksichtigung der isolierenden Betrachtungsweise ..."; Krabbe DB 1980, 1147 "... ist die Verankerung der isolierenden Betrachtungsweise vervollständigt worden ..."; abw. zu § 103 EStRG Inst FSt Brief Nr. 164 S. 20

8) S.o.S. 55; vgl. dazu Inst FSt Brief Nr. 164 S. 14

einen ständigen Vertreter oder eine im Ausland belegene Betriebsstätte erzielt werden. Die bisher bestehenden Schwierigkeiten beim Warenexport (Liefergewinne) bestehen fort ¹⁾.

Erweitert worden ist der Katalog der ausländischen Einkünfte insoweit, als nunmehr auch gewerbliche Vergütungen für Bürgschafts- und Avalprovisionen gemäß § 34d Nr. 2 b) EStG zu den ausländischen Einkünften zählen. Vorausgesetzt wird dabei, daß der Schuldner Wohnsitz, Geschäftsleitung oder Sitz in einem ausländischen Staat hat. Anknüpfungspunkt für die Bestimmung der ausländischen Einkunftsquelle ist also die Ansässigkeit des Schuldners ²⁾.

Diese Erweiterung ist zu begrüßen. Bisher konnten ausländische Steuern, die auf derartige Vergütungen aus Provisionen erhoben wurden, nicht berücksichtigt werden. Begünstigt durch diese Neuregelung werden in erster Linie Banken ³⁾. Ihre internationale Wettbewerbsfähigkeit wird gestärkt.

In § 34d Nr. 5 EStG wird klargestellt, daß ausländische Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit dann vorliegen, wenn die Tätigkeit in einem ausländischen Staat ausgeübt wird oder worden ist ⁴⁾. Das gleiche gilt für Tätigkeiten, die in einem ausländischen Staat verwertet werden oder worden sind, ohne im Inland ausgeübt zu werden oder worden zu sein. Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die im Inland ausgeübt und im Ausland verwertet wird, zählen dagegen nicht zu den ausländischen Einkünften ⁵⁾.

1) S.o.S. 57

2) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 22

3) Krabbe BB 1980, 1147; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 22

4) Vgl. Krabbe BB 1980, 1147

5) Vgl. Manke DStZ 1980, 326; Baranowski NWB Fach 3b S. 2659; Söffing/Wrede FR 1980, 383

Diese Regelung ist berechtigt. Eine Anrechnung von ausländischen Steuern auf Tätigkeiten, die im Inland ausgeübt und lediglich im Ausland verwertet werden, wäre nicht gerechtfertigt ¹⁾. Dem Anknüpfungsmerkmal der Ausübung der Tätigkeit wird zutreffend der Vorrang eingeräumt ²⁾. Die bisherige Verwaltungspraxis hat sich damit durchgesetzt und im Gesetz Niederschlag gefunden ³⁾.

Etwas anderes gilt lediglich für Einkünfte, die von einer ausländischen öffentlichen Kasse gewährt werden. Gemäß dem Kassenprinzip gelten Einkünfte, die von einer öffentlichen Kasse bezogen werden, auch dann als ausländische Einkünfte, wenn die nichtselbständige Arbeit im Inland ausgeübt worden ist ⁴⁾.

Die Neufassung vermeidet eine Unklarheit, die noch im Rahmen des alten § 68b Nr. 5 EStDV bestand. Dort hieß es lediglich, daß Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit, die im Ausland verwertet wird oder worden ist, zu den ausländischen Einkünften zählen. Nunmehr steht fest, daß das nur dann gilt, wenn die Tätigkeit nicht im Inland ausgeübt worden ist oder wird.

Die Neufassung der Nr. 5 vermeidet auch einen Widerspruch, der bei der alten Regelung bestand. Bei beschränkt Steuerpflichtigen werden Einkünfte aus im Inland ausgeübter nichtselbständiger Tätigkeit besteuert (§ 49 I Nr. 4 EStG). Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen war das infolge der Anrechnung bisher nicht unbedingt der Fall ⁵⁾. Jetzt besteht bei

1) So auch Manke DStZ 1980, 326; Krabbe BB 1980, 1147

2) Vgl. Baranowski NWB Fach 3b S. 2659; Krabbe BB 1980, 1147; anders bei § 34d Nr. 3 EStG, siehe Hundt DB-Beilage 17/80 S. 22

3) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 22

4) Baranowski NWB Fach 3b S. 2659

5) Ähnlich Krabbe BB 1980, 1147

unbeschränkt Steuerpflichtigen in diesem Fall keine Möglichkeit mehr zur Anrechnung. Eine Gleichbehandlung ist damit gewährleistet.

Eine entsprechende Regelung ist für die Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit (§ 34d Nr. 3 EStG) nicht getroffen worden ¹⁾. Die Bundesregierung geht in ihrer Begründung der Gesetzesvorlage ²⁾ offenbar davon aus, die Änderung innerhalb der Nr. 5 beziehe sich auch auf Nr. 3. Das ist jedoch abzulehnen.

Gegenstand einer Auslegung ist das Gesetz selbst ³⁾. Es gilt daher den im Gesetz zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willen des Gesetzgebers zu ermitteln ⁴⁾. Dazu dienen die bekannten Auslegungsmethoden ⁵⁾. Gesetzesmaterialien und entstehungsgeschichtliche Erkenntnisse können herangezogen werden, soweit sie auf den objektiven Gesetzesinhalt schließen lassen ⁶⁾. Die Vorarbeiten zu einem Gesetz sind jedoch immer nur mit einer gewissen Zurückhaltung zu verwerten. Die Entstehungsgeschichte einer Vorschrift ist für die Auslegung nur insoweit von Bedeutung, als sie die Richtigkeit einer aus dem Wortlaut und dem Sinnzusammenhang gewonnenen Auslegung bestätigt oder Zweifel behebt ⁷⁾.

Hier spricht der eindeutige Wortlaut gegen eine Auslegung im Sinne der Entstehungsgeschichte. Nr. 3 ist unverändert

1) Vgl. Krabbe BB 1980, 1147; siehe auch Hundt DB-Beilage 17/80 S. 22

2) BT-Drucks. 8/3648 S. 22; Im Anschluß daran ebenso Grass in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 3, S. 8; und Söffing/Wrede FR 1980, 383; wohl auch Wilke S. 31

3) BVerfG Beschluß v. 17.5.1960, BVerfGE 11, 126 (130)

4) BVerfG Urt. v. 21.5.1952, BVerfGE 1, 299 (312); ebenso Achterberg S. 96

5) BVerfG Beschluß v. 17.5.1960, BVerfGE 11, 126 (130)

6) BVerfG Beschluß v. 17.5.1960, BVerfGE 11, 126 (130)

7) BVerfG Urt. v. 21.5.1952, BVerfGE 1, 299 (312); BVerfG Beschluß v. 15.12.1959, BVerfGE 10, 234 (244)

von § 68b EStDV (1977) in den § 34d EStG übernommen worden. Lediglich in Nr. 5 wird klargestellt, daß Einkünfte, die im Inland ausgeübt und im Ausland verwertet werden, nicht zu den ausländischen Einkünften zählen. Hätte das auch für Einkünfte aus selbständiger Arbeit gelten sollen, wäre es angesichts der ursprünglich wortgleichen Fassungen erforderlich gewesen, auch Nr. 3 entsprechend zu ändern. Da das unterblieben ist, folgt das Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit, die im Ausland verwertet wird, auch dann zu den ausländischen Einkünften zählen, wenn die Tätigkeit im Inland ausgeübt worden ist. Die Änderung der Nr. 5 bleibt auf diese beschränkt. Sie bezieht sich entgegen der Auffassung der Bundesregierung nicht auf Nr. 3. Ihre Vorstellungen und Motive sind nicht entscheidend, da sie im Gesetz keinen Ausdruck gefunden haben ¹⁾.

Damit ist sichergestellt, daß bei Einkünften aus selbständiger Arbeit, die im Inland ausgeübt wird, aber im Ausland verwertet wird, eine Anrechnung möglich bleibt ²⁾. Von Bedeutung ist das bei Vergütungen für die Nutzung geistigen Eigentums (z.B. Patente, Urheberrechte), die regelmäßig bereits im Ausland einer Quellenbesteuerung unterliegen ³⁾.

2. Abzug nach § 34c II EStG

Der neue § 34c Abs. II bildet zusammen mit dem sogleich zu behandelnden Absatz III das materielle Kernstück der Gesetzesänderung ⁴⁾. Absatz II sieht statt der in Absatz I vorgesehenen Steueranrechnung den Abzug der ausländischen

1) Vgl. BVerfG Beschluß v. 17.5.1960, BVerfGE 11, 126 (131)

2) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 22

3) I.d.S. Krabbe BB 1980, 1147

4) Vgl. Hundt DStR 1980, 158; DB 1979, 2444. Die Regelung gilt über § 26 VI KStG auch für den Bereich der Körperschaftsteuer.

Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte vor. Der Abzug nach Absatz II ist eine Alternative zu Absatz I ¹⁾. Dem Steuerpflichtigen steht ein Wahlrecht zwischen Anrechnung und Abzug zu ²⁾. Der Abzug kommt allerdings nur auf Antrag zur Anwendung; die Anrechnung ist dagegen von Amts wegen zu berücksichtigen ³⁾. Zulässig ist der Abzug nach § 34c II EStG dann, wenn die Voraussetzungen der Anrechnung gegeben sind ⁴⁾. Das folgt daraus, daß Absatz II den Abzug "statt" der Anrechnung gewährt.

Der Abzug ausländischer Steuern von der Bemessungsgrundlage stellt von der Gesetzessystematik her einen Eingriff in die bisher praktizierte Methode der Vermeidung von Doppelbesteuerungen dar ⁵⁾. Die Abzugsmethode unterscheidet sich wesentlich von der Anrechnung. Letztere beseitigt oder mildert die Doppelbesteuerung bei der Ermittlung der festzusetzenden Einkommensteuer. Die Abzugsmethode setzt dagegen bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens an ⁶⁾.

Eingeführt worden ist der Abzug, weil sich - wie gezeigt - die Anrechnungsmethode vielfach als unzureichend erwiesen hat. Es gibt Fälle, bei denen eine Berücksichtigung der ausländischen Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte günstiger ist, als eine Anrechnung ⁷⁾. Durch den Abzug der ausländischen Steuer im Rahmen der Bemessungs-

1) Baranowski NWB Fach 3b S. 2657; vgl. Hundt DStR 1980, 158; DB 1979, 2444

2) Krabbe BB 1980, 1148; Söffing/Wrede FR 1980, 382

3) Hundt DStR 1980, 158

4) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18

5) So Hundt DB-Beilage 17/80 S. 17

6) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 17f.

7) So Söffing/Wrede FR 1980, 382; vgl. Hundt DStR 1980, 158; DB 1979, 2444; Wilke S. 38

grundlage wird erreicht, daß sich die ausländischen Steuern im Rahmen des Verlustvor- oder Rücktrags nach § 10d EStG auswirken können ¹⁾. Das ist in Verlustjahren von Bedeutung ²⁾.

Inwieweit der Abzug geeignet ist, bisher nicht beseitigte Doppelbesteuerungen wirksam zu mildern und welche Bedeutung ihm in der Praxis zukommt, wird im Rahmen dieser Arbeit noch genauer untersucht werden ³⁾. Im folgenden soll zunächst einmal ein Überblick über die weiteren Gesetzesänderungen gegeben werden.

3. Abzug nach § 34c III EStG

Der Abzug ausländischer Steuern von der Bemessungsgrundlage ist nicht auf die Fälle beschränkt, in denen die Voraussetzungen der Anrechnung gegeben sind. Nach § 34c III EStG ist ein Abzug auch möglich, wenn eine Anrechnung ausscheidet. Das Gesetz nennt drei Fälle. Ein Abzug ist dann zulässig, wenn eine Anrechnung ausscheidet, weil:

- die Steuer nicht der deutschen Einkommensteuer entspricht
- nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen (Drittstaatensteuer)
- keine ausländischen Einkünfte vorliegen.

Voraussetzung ist allerdings, daß die ausländische Steuer auf Einkünfte entfällt, die der deutschen Einkommensteuer unterliegen.

1) Das machte eine Änderung des § 2 III EStG notwendig; vgl. Fischer NWB Fach 2 S. 3732

2) Hundt DStR 1980, 159; DB 1979, 2444; Krabbe BB 1980, 1148; Troll in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin vor § 34c Anm. 2 S. 6; vgl. Söffing/Wrede FR 1980, 382

3) S.u.S. 97ff.

Der neu eingefügte Absatz III stellt keine Alternative zu Absatz I dar. Er ist eine eigenständige Rechtsgrundlage für die Milderung einer Doppelbesteuerung bei der Einkommensteuer und auch nicht als Antragsbestimmung ausgestaltet ¹⁾.

a) Nicht entsprechende Steuer

§ 34c III EStG sieht einen Abzug in den Fällen vor, in denen die ausländische Steuer nicht der deutschen Steuer entspricht. Dazu kommt es, wenn die ausländische Steuer nicht vom Gesamteinkommen oder von Teilen des Einkommens erhoben wird ²⁾. Absatz III 1 Fall führt die Regelung des bisherigen § 68f EStDV fort, wonach eine nicht entsprechende Steuer vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden könnte ³⁾.

Im Unterschied zum früheren § 68f EStDV erfolgt der Abzug jetzt bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte. Damit ist sichergestellt, daß sich dieser im Rahmen des § 10d EStG auswirkt ⁴⁾.

Große Bedeutung wird diese Neuregelung in der Praxis nicht haben. Nach der Aufhebung des § 68a EStDV (1977) dürfte es nur noch wenige ausländische Steuern geben, die zwar Steuern vom Einkommen sind, aber nicht als der deutschen Steuer entsprechend qualifiziert werden ⁵⁾. Nach dem Wegfall der Beschränkungen in § 68a EStDV dürften allenfalls noch Währungs- und Aufwertungs-gewinnsteuern, sowie Devisentransfersteuern und Sche-

1) Hundt DStR 1980, 159; Manke DStZ 1980, 325

2) Baranowski NWB Fach 3b S. 2655

3) I.d.S. Manke DStZ 1980, 325

4) BT-Drucks. 8/3648 S. 21

5) Hundt DStR 1980, 159; derselbe DB-Beilage 17/80 S. 18; Manke DStZ 1980, 325

dulensteuern ¹⁾ dafür in Betracht kommen ²⁾. Die Regelung hat allenfalls eine Auffangfunktion ³⁾. Es hätte daher nahe gelegen, die Unterscheidung zwischen entsprechenden und nicht entsprechenden Steuern überhaupt aufzugeben und unabhängig davon die Anrechnung zuzulassen ⁴⁾.

b) Drittstaatensteuern

Der zweite Fall des § 34c III EStG betrifft Sachverhalte, bei denen eine ausländische Steuer nicht angerechnet werden kann, weil sie nicht in dem Staat erhoben wird, aus dem die Einkünfte stammen ⁵⁾. Gemeint sind damit Fälle, in denen zwei ausländische Staaten eine Quellenbesteuerung vornehmen, die Einkünfte jedoch nach deutscher Wertung nur aus einem von ihnen stammen ⁶⁾.

Es handelt sich dabei um Steuern eines Drittstaates auf Einkünfte, die über eine Betriebsstätte in dem Staat bezogen werden, aus dem die ausländischen Einkünfte im Sinne des § 34d EStG stammen ⁷⁾. Dazu kommt es, wenn einer ausländischen Betriebsstätte steuerpflichtige Einnahmen aus einem Drittstaat zufließen, die dort bereits besteuert wurden ⁸⁾. Drittstaateneinkünfte, die über eine ausländische Betriebsstätte an den Steuerpflichtigen gelangen, werden als aus dem Betriebsstättenstaat stammend angesehen. Eine Anrechnung der Steuern des Drittstaates ist nicht möglich.

1) Schemensteuern sind Gliedsteuern zur Einkommensteuer; vgl. Krabbe NSt Intern.SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 4 Fußn. 10

2) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18; derselbe DStR 1980, 159; BT-Drucks. 8/3648 S. 21

3) Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1812

4) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 24f.

5) Vgl. DStZ 1980, 325; Baranowski NWB Fach 3b S. 2658

6) Krabbe BB 1980, 1148

7) So Bundes-Reg. BT-Drucks. 8/3648 S. 21; vgl. Krabbe BB 1980 1148; Hundt DStR 1980, 159; Baranowski NWB Fach 3b S. 2658

8) Baranowski NWB Fach 3b S. 2658

Die Neuregelung in Absatz III bedeutet eine Verbesserung bei Einkünften aus Drittstaaten, die über ausländische Betriebsstätten deutscher Unternehmen erzielt werden ¹⁾. Praktische Bedeutung dürfte das vor allem im Bankbereich haben, sofern im Ausland eine Betriebsstätte unterhalten wird und diese Betriebsstätte Dividenden, Zinsen, Lieferentgelte oder Lizenzgebühren aus einem Drittstaat erzielt ²⁾. Darüber hinaus hat die Gesetzesänderung auch Auswirkungen für Steuerpflichtige mit Doppelwohnsitzen und zwar dann, wenn ein zweiter Wohnsitzstaat Einkommensteuer auf drittstaatliche Einkünfte erhebt ³⁾. Auch dann ist ein Abzug von der Bemessungsgrundlage möglich.

c) Ausländische Einkünfte

Als dritten Fall sieht § 34c III EStG schließlich einen Abzug der ausländischen Steuern vor, wenn die Steuer nach der Wertung des deutschen Steuerrechts nicht von ausländischen, sondern von inländischen Einkünften erhoben wird. In der Vergangenheit war es nicht möglich, derartige ausländische Steuern zu berücksichtigen. Das hat zum Teil zu erheblichen Schwierigkeiten geführt ⁴⁾. Es konnten nur ausländische Steuern auf den (reinen) Montagegewinn, nicht dagegen auf den Produktions- und Liefergewinn angerechnet werden, da es sich bei diesen nicht um ausländische Einkünfte handelte. Nach der Neufassung sind jetzt auch Steuern auf Liefergewinne und Produktionsgewinne bei der deutschen Steuer berücksichtigungsfähig ⁵⁾.

1) Manke DStZ 1980, 325; Hundt DStR 1980, 159

2) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 19; Krabbe BB 1980, 1148; vgl. Baranowski NWB Fach 3b S. 2658

3) Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1812; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18

4) S.o.S. 56f.

5) Vgl. Manke DStZ 1980, 325; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 19; derselbe DStR 1980, 159; Baranowski NWB Fach 3b S. 2658; Reg.-Begründung BT-Drucks. 8/3648 S. 21

Ausländische Steuern auf inländische Einkünfte können von der Bemessungsgrundlage abgezogen werden.

Bei diesem Fall handelt es sich praktisch um den wichtigsten Fall des § 34c III EStG ¹⁾. Er stellt einen Kompromiß dar insoweit, als man eine Anrechnung ausländischer Steuern, die aufgrund einer exzessiven Besteuerung auf deutsche Einkünfte erhoben werden, nicht für gerechtfertigt hielt ²⁾. Anerkanntermaßen steht in diesen Fällen der Bundesrepublik und nicht dem ausländischen Staat das Besteuerungsrecht zu ³⁾.

Auf der anderen Seite trägt die jetzige Regelung den wirtschaftlichen Gegebenheiten Rechnung. Die ausländische Steuer auf inländische Einkünfte stellt effektiv eine Belastung für das Unternehmen dar ⁴⁾. Die Berücksichtigung der ausländischen Steuern im Wege des Abzugs von der Bemessungsgrundlage bewirkt eine Milderung dieses Problems ⁵⁾.

Die nach der alten Rechtslage insbesondere im Bereich des Warenexports bestehenden Nachteile ergaben sich zum großen Teil auch bei Dienstleistungsexporten ⁶⁾. Diese Probleme sind teilweise bereits durch den neuen § 34d EStG gelöst worden. § 34d Ziff. 2 EStG hält allerdings an der engen Definition der ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb fest, verlangt also grundsätzlich einen ständigen Vertreter im Ausland oder eine ausländische Betriebsstätte.

1) Vgl. Krabbe RWP Band 4 D Est II B 138 S. 1812; derselbe BB 1980, 1148; Manke DStZ 1980, 325

2) Krabbe RWP Band 4 D Est II B 138 S. 1812; derselbe BB 1980, 1148; Manke DStZ 1980, 325; Hundt DStR 1980, 159

3) Dazu Manke DStZ 1980, 325; Hundt DStR 1980, 159; derselbe DB-Beilage 17/80 S. 19

4) Hundt DStR 1980, 159

5) Vgl. Manke DStZ 1980, 325

6) Beachten muß man allerdings den koordinierten Ländererlaß (FinMin NRW v. 12.7.1972 StEK § 34c Nr. 51) zur isolierenden Betrachtungsweise bei Ingenieurleistungen.

Gleichwohl können Ingenieurleistungen, auch wenn diese Voraussetzungen nicht erfüllt sind, jetzt als ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb angesehen werden ¹⁾. Sie kommen grundsätzlich für eine Anrechnung in Betracht. Das hat zur Folge, daß für Ingenieurleistungen die vorliegende Neuregelung in § 34c III EStG keine Bedeutung mehr hat.

Nicht zum Tragen kommt diese Gesetzesänderung auch bei Bürgschafts- und Avalprovisionen, wenn der Schuldner Wohnsitz, Geschäftssitz oder Sitz im Ausland hat. Auch insoweit handelt es sich nach § 34d Nr. 2 b) EStG jetzt um ausländische Einkünfte.

Insgesamt sieht § 34c III EStG den Abzug der ausländischen Steuer von der Bemessungsgrundlage praktisch in allen Fällen vor, in denen eine Anrechnung nicht in Betracht kommt. Vorausgesetzt wird nur, daß der Steuerpflichtige unbeschränkt steuerpflichtig ist und die Steuer im Ausland bereits festgesetzt und gezahlt worden ist und keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegt.

So gesehen bleibt letztlich keine ausländische Steuer übrig, die sowohl von der Anrechnung als auch vom Abzug ausgeschlossen ist. Es hätte daher nahe gelegen, § 34c III EStG einfacher zu fassen, in dem man allgemein den Abzug der ausländischen Steuern vom Einkommen zugelassen hätte ²⁾. Voraussetzung wäre allerdings, daß die ausländischen Steuern von in der Bundesrepublik steuerpflichtigen Einkommen erhoben werden.

1) S.o.S. 73f. Das gleiche gilt, sofern Ingenieurleistungen aus nichtselbständiger Arbeit im Rahmen der Land- und Forstwirtschaft anfallen. Diese gelten jetzt als ausländische Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, § 34d Nr. 1 EStG.

2) So bereits Krabbe BB 1980, 1148

4. Steuerermäßigung bei Schifffahrtseinkünften

§ 34c IV EStG gewährt statt der Anrechnung oder des Abzugs eine Steuerermäßigung beim Betrieb von Handelsschiffen im internationalen Verkehr. Nach der Neufassung der Sätze 2 und 6 müssen die Schiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen gewesen sein und während dieser Zeit überwiegend die Flagge der Bundesrepublik geführt haben.

Für die Praxis ergibt sich daraus allerdings im Vergleich zur früheren Rechtslage keine Veränderung. Die Finanzverwaltung hatte auch die alte Fassung in dieser Weise ausgelegt ¹⁾.

Der Wortlaut des alten § 34 IV EStG ließ nach der Rechtsprechung eine derartige Auslegung nicht zu ²⁾. Nach dem Wortlaut der alten Fassung bezogen sich die Worte " im Wirtschaftsjahr überwiegend " nur auf das zweite Tatbestandsmerkmal der Begriffsbestimmung, nämlich auf die überwiegende Beförderung von Personen. Der Relativsatz, " die in einem inländischen Seeschiffsregister eingetragen sind und die Flagge der Bundesrepublik führen ", knüpfte dagegen ausschließlich an den vor dem Komma stehenden Satzteil " eigene oder gecharterte Handelsschiffe " an.

Eine Auslegung der Finanzverwaltung entsprach insoweit nicht der alten Rechtslage, als sie verlangte, daß die Schiffe im Wirtschaftsjahr überwiegend die deutsche Flagge geführt haben mußten und überwiegend in einem inländischen Register eingetragen gewesen sein mußten. Durch die Gesetzesänderung ist die bisherige Praxis legalisiert worden ³⁾.

1) BMF-Schreiben v. 5.4.1976 BStBl. I 1976 S. 26 Abs. 3 Nr. 1; vgl. Söffing/Wrede FR 1980, 383

2) FG Hamburg Urt. v. 26.10.1976 EFG 1977, 69, 70 = DB 1977, 702; sowie BFH Urt. v. 13.2.1980 DB 1980, 766

3) Vgl. Baranowski NWB Fach 3b S. 2658; vgl. Krabbe NWB Fach 3, Gruppe 3, S. 624

Die Bundesregierung vertritt die Auffassung, daß die Gesetzesänderung lediglich der Klarstellung dient ¹⁾. In Anbetracht der obigen Ausführung ist das nicht haltbar. Die Neufassung dürfte vielmehr als eine Reaktion auf die oben angesprochene Rechtsprechung ²⁾ anzusehen sein ³⁾. Von der materiellen Seite her ist die Neufassung keine bloße Klarstellung, sondern eine inhaltliche Änderung ⁴⁾. Es kommt jetzt darauf an, ob die deutsche Flagge in dem maßgebenden Wirtschaftsjahr überwiegend geführt worden ist und ob das Schiff in dem maßgebenden Wirtschaftsjahr überwiegend in einem inländischen Seeregister eingetragen gewesen ist. Ist das der Fall, wird die Tarifiermäßigung für das ganze Wirtschaftsjahr gewährt, andernfalls überhaupt nicht ⁵⁾.

5. Wegfall des alten § 34c V EStG

In der Neufassung ist der alte § 34c V EStG nicht mehr enthalten. Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen, die Angehörige eines fremden Staates sind, wird nicht mehr vorausgesetzt, daß der ausländische Staat deutschen Staatsangehörigen mit Wohnsitz in diesem Staat eine der Anrechnung entsprechende Steuervergünstigung gewährt. Die Streichung erfolgte, da der Vorschrift praktisch keine Bedeutung mehr zukam und weil bei der Anrechnung nicht mehr auf die Staatsangehörigkeit abgestellt werden sollte ⁶⁾.

1) BT-Drucks. 8/3648 S. 21; ebenso Manke DStZ 1980, 325; vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 19

2) FG Hamburg Urt. v. 26.10.1976 EFG 1977, 69 = DB 1977, 70; inzwischen bestätigt durch BFH Urt. v. 13.2.1980 DB 1980, 766

3) Vgl. Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1818; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 19

4) Vgl. Urt. v. 13.2.1980 DB 1980, 766, 767

5) Krabbe RWP Band 4 D ESt II b 138 S. 1818

6) BT-Drucks. 8/3648 S. 21; Krabbe RWP Band 4 D ESt II 138 S. 1807; Manke DStZ 1980, 326

6. Direkte Anrechnung nach § 26 I KStG

Die Vorschrift über die direkte Anrechnung einer ausländischen Steuer (§ 26 I KStG) ist wörtlich an § 34c I 1 EStG angepaßt worden. Es handelt sich lediglich um eine Folgeänderung. Das oben im Rahmen des § 34c I EStG Gesagte gilt hier entsprechend ¹⁾.

7. Indirekte Anrechnung nach § 26 II KStG

Auch die Regelung der indirekten Steueranrechnung ist in ihrer Substanz unangetastet geblieben. Lediglich der Kreis der zur indirekten Steueranrechnung berechtigten Personen ist durch die Neufassung des Absatz II Satz 1 erweitert worden ²⁾. Bisher waren nur unbeschränkt steuerpflichtige Kapitalgesellschaften (GmbH, AGen, KGEn auf Aktien, Kolonialgesellschaften, bergrechtliche Gewerkschaften ³⁾) unbeschränkt steuerpflichtige Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit sowie Betriebe gewerblicher Art inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts zur Anrechnung berechtigt. Jetzt kommen alle unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Rechtsgebilde in den Genuß der indirekten Steueranrechnung ⁴⁾. § 26 II KStG gilt in Anlehnung an § 1 I KStG für alle unbeschränkt steuerpflichtigen Körperschaften, Personenvereinigungen und für Vermögensmassen. Zusätzlich erfaßt werden Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit, Vereine, Genossenschaften und Stiftungen ⁵⁾. Diese Ausdehnung der indirekten Anrechnung auf einen weiteren Personenkreis ist insbesondere von Bedeutung für Erwerbs- und Wirtschafts-genossenschaften sowie für private Stiftungen, in denen Auslandsbeteiligungen gehalten werden ⁶⁾.

1) S.o.S. 70ff.

2) Vgl. Söffing/Wrede FR 1980, 40; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 24

3) Vgl. Flämig JuS 1978, 742; Tipke § 11 C 2 S. 299

4) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 24; derselbe DStR 1980, 160

5) Vgl. Baranowski NWB Fach 3b S. 2655 im Hinblick auf Stiftungen

6) Söffing/Wrede FR 1980, 401; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 24; Krabbe BB 1980, 1150

Die Gesetzesänderung erfolgte aus zwei Gründen. Der begünstigte Personenkreis des innerstaatlichen Schachtelprivilegs war mit dem der indirekten Anrechnung identisch. Seit dem Wegfall dieses Schachtelprivilegs im Jahre 1977 bestand kein Zusammenhang mehr mit einer vergleichbaren Regelung im innerstaatlichen Bereich ¹⁾. Außerdem hatte sich in der Vergangenheit gezeigt, daß ein Beschränken des begünstigten Personenkreises bei der indirekten Anrechnung nicht immer berechtigt war ²⁾.

Die weitere Änderung des Satzes 1 ergibt sich aus der Erweiterung des Personenkreises. Da nunmehr auch Rechtsträger begünstigt sind, die andere Einkünfte als Gewinn haben können ³⁾ (zum Beispiel bestimmte Vereine und vermögensverwaltende Personengesellschaften ⁴⁾) konnte man im Hinblick auf die zeitlichen Voraussetzungen der Beteiligung

1) So Reg.-Begründung BR-Drucks. 8/3648 S. 27, 28; Manke DStZ 1980, 327

2) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 2

3) Vgl. BT-Drucks. 8/3648 S. 28; durch das Erweitern des Personenkreises können auch Rechtsträger in den Genuß der Steueranrechnung gelangen, die nicht verpflichtet sind, Bücher nach dem HGB zu führen. Diese sind nicht gehalten, den Gewinn nach dem Wirtschaftsjahr zu ermitteln, für das sie regelmäßig Abschlüsse machen (§ 7 IV KStG). Für sie bemißt sich die Körperschaftsteuer nach dem zu versteuernden Einkommen, welches für jeweils ein Kalenderjahr (Veranlagungszeitraum) zu ermitteln ist, § 7 I, III KStG; so Hundt DB-Beilage 17/80 S. 24

4) In Bezug auf Vereine: Hauber S. 35; vgl. auch Troll, Besteuerung S. 101f.; Zu den besonderen Problemen bei vermögensverwaltenden Personengesellschaften: Söffing/Wrede FR 1980, 381. Solche Gesellschaften haben nur Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus Vermietung und Verpachtung, also keine Gewinne, sondern Überschubeinkünfte; Jakob DB 1980, 2355 "... selbst bei Verwaltung eines umfangreichen Immobilienbesitzes wird die Grenze zwischen Vermögensverwaltung und Gewerbebetrieb prinzipiell nicht überschritten" d.h. keine Gewinneinkünfte; i.d.S. auch Stuhmann BB 1980, 1680; sowie Bordewin-Söffing-Uelner S. 115f. "Überschußrechnung" ggf. auch bei einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts"; Uelner/Dankmeyer DStZ 1981, 22; im Hinblick auf stille Beteiligung siehe Bordewin-Söffing-Uelner S. 113; nicht dazu gehörende Genossenschaften vgl. Zülow-Henze-Schubert-Rosiny S. 14

nicht mehr den für die Ermittlung des Gewinns maßgebenden Abschlußstichtag zu Grunde legen. Statt dessen mußte man allgemein auf das Ende des Veranlagungszeitraums oder eines davon abweichenden Gewinnermittlungszeitraumes abstellen ¹⁾.

Darüber hinaus ergeben sich für die indirekte Anrechnung keine Änderungen. Nach wie vor geht die direkte Steueranrechnung nach § 26 I KStG der indirekten, die nur auf Antrag gewährt wird, vor (§ 26 II 6 KStG).

8. Indirekte Anrechnung nach § 26 III KStG

Durch die Gesetzesänderung vom 20.8.1980 nicht berührt wurden die Regelungen der fiktiven Anrechnung nach § 26 III KStG und der Anrechnung bei Einzelgesellschaften nach § 26 V KStG. Bedeutung für die Anrechnung nach § 26 III KStG hat jedoch das 2. Haushaltsstrukturgesetz ²⁾.

Die Gewährung der fiktiven Anrechnung hängt davon ab, daß die Gewinnanteile in einem Zeitpunkt ausgeschüttet werden, zu dem die Leistung von Entwicklungshilfe durch Kapitalanlagen in Entwicklungsländern zur Inanspruchnahme von Vergünstigungen nach dem Entwicklungsländersteuergesetz berechtigt.

Artikel 32 des 2. Haushaltsstrukturgesetzes sah in der Regierungsvorlage vor, die Vergünstigung nach § 26 III KStG nur noch für Ausschüttungen zu gewähren, die vor dem 1.1.1982 erfolgten ³⁾. Dieser Vorschlag wurde nicht ins Gesetz übernommen. § 26 III KStG selbst blieb unverändert.

1) Vgl. dazu Hundt DB-Beilage 17/80 S. 24

2) BGBI. I 1981 S. 1523; BR-Drucks. 363/81 S. 25; BT-Drucks. 9/842 S. 26

3) BR-Drucks. 363/81 S. 25; BR-Drucks. 9/842 S. 26

Gleichwohl ergeben sich Auswirkungen für die fiktive Anrechnung. Die Neufassung des durch das Haushaltsstrukturgesetz geänderten § 11 I EntwlStG gewährt Vergünstigungen grundsätzlich nicht mehr für Kapitalanlagen, die nach dem 31.12.1981 vorgenommen werden. Dadurch wird die fiktive Anrechnung in Zukunft an Bedeutung verlieren ¹⁾. Artikel 32 HStruktG sieht allerdings eine Übergangsregelung für bestimmte Einzelfälle vor. Danach können die Vergünstigungen des Entwicklungsländer-Steuergesetzes und damit die fiktive Anrechnung auch noch für Kapitalanlagen, die nach dem 31.12.1981 vorgenommen werden, in Anspruch genommen werden ²⁾.

9. § 26 VI KStG

In den neuen Sätzen 1 und 2 des § 26 VI KStG geht es wie bisher um den Verweis auf die Vorschriften des Einkommensteuergesetzes. Änderungen ergeben sich dabei insofern, als die neuen Absätze II und III des § 34c EStG, in denen die Möglichkeit eines Steuerabzugs vorgesehen ist, auch für die Körperschaftsteuer Anwendung finden ³⁾.

Das gilt allerdings nicht, so § 26 VI 2 KStG, wenn ein Antrag auf indirekte Steueranrechnung nach § 26 II KStG oder auf fiktive Anrechnung nach § 26 III KStG gestellt worden ist ⁴⁾. Eine Wahlmöglichkeit gibt es nur zwischen der direkten Anrechnung nach § 26 I KStG und dem Abzug ⁵⁾.

1) Vgl. DB 1982, 351

2) Siehe dazu DB 1982, 351

3) Dazu KStR zu § 26 Abschn. 76 Abs. 27

4) Vgl. BT-Drucks. 8/3648 S. 28

5) Vgl. Söffing/Wrede FR 1980, 401

Auf diese Weise wird erreicht, daß, abgesehen von Fällen der direkten Anrechnung, die unilateralen Maßnahmen zur Beseitigung der Doppelbesteuerung den Steuerpflichtigen nicht günstiger stellen, als ein internationales Schachtelprivileg in dem Doppelbesteuerungsabkommen ¹⁾. Bei einem internationalen Schachtelprivileg bleiben ausländische Dividenden bei der Bemessungsgrundlage außer Betracht; ausländische Steuern werden nicht berücksichtigt. Ein unilateraler Abzug würde zu weitergehenden Wirkungen führen können.

Gleichzeitig wird sichergestellt, daß im Falle eines Antrags auf indirekte Steueranrechnung direkt und indirekt anzurechnende Steuern einheitlich behandelt werden. Wird eine Steuer angerechnet, kann die andere nicht abgezogen werden ²⁾.

10. Verhältnis zu dem Doppelbesteuerungsabkommen

Bis August 1980 war das Verhältnis der nationalen Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung zu dem Doppelbesteuerungsabkommen in § 34c II EStG und in § 68g EStDV geregelt. Entsprechende Regelungen finden sich jetzt in modifizierter Form in § 34c VI EStG ³⁾. Nach § 34c VI 1 EStG finden die Vorschriften des deutschen Steuerrechts über die Berücksichtigung ausländischer Steuern bei Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens

1) BR-Drucks. 8/3648 S. 28; Lange NWB Fach 4 S. 3187; Manke DStZ 1980, 327; Krabbe BB 1980, 1150; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 24; Krabbe RWP Band 4 D Est II B 138 S. 1816

2) Krabbe RWP Band 4 D Est II B 138 S. 1816; derselbe BB 1980, 1150

3) Vgl. EStR zu § 34c Abschn. 213c

grundsätzlich keine Anwendung ¹⁾. Daraus wird deutlich, daß die unilateralen Maßnahmen als Auffangvorschriften hinter den bilateralen Verträgen zurücktreten ²⁾. Das gilt uneingeschränkt nur für die Abkommen, welche die Freistellungsmethode vorsehen ³⁾. Soweit Doppelbesteuerungsabkommen ausländische Steuern vorsehen, sind, wie sich aus § 34c VI 2 EStG ergibt, hinsichtlich der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags sowie der sonstigen Modalitäten die innerstaatlichen Vorschriften (§ 34c I 2, 3 EStG) anwendbar. Dies gilt allerdings, wie aus dem Wort "entsprechend" folgt, nur insoweit, als die innerstaatlichen Regelungen mit dem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbar sind ⁴⁾.

Wichtig ist allerdings, daß § 34c VI 2 EStG die entsprechende Anwendung auf § 34c II EStG, also den alternativen Abzug erstreckt; nicht dagegen auf § 34c III EStG. Wenn ein Doppelbesteuerungsabkommen die Anrechnung vorsieht, kann also statt dessen auch der Abzug von der Bemessungsgrundlage gewählt werden. Der Antrag auf Abzug kann aller-

1) Dies gilt allerdings, wie Hundt DB-Beilage 17/80 S. 24 ausführt, nicht für die indirekte Anrechnung nach § 26 II, V KStG. Diese ist unabhängig vom Bestehen eines Doppelbesteuerungsabkommens. § 26 VI 1 KStG enthält selbst keine Regelungen für das Verhältnis zu dem Doppelbesteuerungsabkommen, sondern verweist lediglich auf § 34c EStG, hier speziell auf Abs. VI. § 34c EStG regelt nur - und kann auch nur - das Verhältnis von Doppelbesteuerungsabkommen zur direkten Anrechnung. Das Gesetz enthält keine Vorschrift, welche die indirekte Anrechnung von dem Nichtvorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens abhängig macht. Eine Besonderheit gilt für das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz, BStBl. I 1972, S. 519; vgl. dort Art. 24 Abs. I Nr. 2. Dieses Abkommen verweist auf die unilateralen Anrechnungsvorschriften; vgl. auch Ebling DStR 1976, 232

2) BT-Drucks. 8/3648 S. 21; Wilke S. 39

3) Vgl. Krabbe RWP Band 4 D Est II B, 138 S. 1814

4) BT-Drucks. 8/3648 S. 21; Söffing/Wrede FR 1980, 383, Manke DStZ 1980, 326

dings nur für alle Einkünfte aus einem bestimmten Staat einheitlich gestellt werden ¹⁾. Der Grund für die Zulassung des alternativen Abzugs liegt darin, zu verhindern, daß die im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Anrechnung für den Steuerpflichtigen letztlich zu ungünstigeren Ergebnissen führt als der Abzug nach § 34c II EStG ²⁾. Der Abschluß eines Doppelbesteuerungsabkommens soll sich nicht nachteilig für den Steuerpflichtigen auswirken ³⁾.

Die Anrechnung oder der Abzug nach § 34c I, II EStG sind bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens darüber hinaus dann anwendbar, wenn das Abkommen die Doppelbesteuerung nicht beseitigt oder sich nicht auf eine Steuer vom Einkommen dieses Staates bezieht (§ 34c VI 3 EStG) ⁴⁾. Dadurch wird sichergestellt, daß auch in diesen Fällen die Doppelbesteuerung beseitigt wird ⁵⁾. Bisher gab es im ersten Fall lediglich die Möglichkeit zur Anrechnung, so der alte § 68g II EStDV und im zweiten Fall die Möglichkeit des Abzugs vom Gesamtbetrag der Einkünfte nach § 68f EStDV, so der alte § 68g III EStDV.

1) BT-Drucks. 8/3648 S. 21; Manke DStZ 1980, 326; Söffing/Wrede FR 1980, 383. Diese Regelung gilt für alle nach einem Abkommen anrechenbaren Beträge, auch für fiktive Beträge, so Manke DStZ 1980, 326

2) Söffing/Wrede FR 1980, 383

3) Manke DStZ 1980, 326

4) Beispiele dazu in BT-Drucks. 8/3648 S. 22 und bei Krabbe RWP Band 4 D Est II B 138 S. 1814f.

5) I.d.S. Söffing/Wrede FR 1980, 383

III. Steuerabzug

1. Voraussetzungen

Wie bereits festgestellt, kommt ein Abzug in Betracht, wenn die Voraussetzungen der Anrechnung nach § 34c I EStG (§ 26 VI 1 KStG) vorliegen. Aber auch dann, wenn diese Bedingungen nicht erfüllt sind, weil es sich nicht um eine entsprechende Steuer handelt, oder weil die Steuer nicht von ausländischen Einkünften erhoben wird oder weil es sich um Drittstaatensteuern handelt, können ausländische Steuern abgezogen werden ¹⁾.

Folgende gemeinsame Voraussetzungen des Abzugs lassen sich feststellen ²⁾:

- es muß sich um eine ausländische Steuer vom Einkommen handeln
- die ausländische Steuer muß festgesetzt und gezahlt worden sein
- die ausländische Steuer darf keinem Ermäßigungsanspruch mehr unterliegen
- die ausländische Steuer muß auf Einkünfte entfallen, die der deutschen Einkommensteuer/Körperschaftsteuer unterliegen
- und schließlich muß derjenige, der den Abzug geltend machen will, unbeschränkt steuerpflichtig sein.

1) Die Möglichkeit des Abzugs besteht aufgrund der Verweisungen in § 40 IV des Gesetzes über Kapitalanlagen und des § 19 des Auslandsinvestmentgesetzes auch für Inhaber von Anteilscheinen an Kapitalgesellschaften.

2) Dazu Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18; Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 622

2. Gesamtbetrag der Einkünfte

Wählt der Steuerpflichtige den Abzug, so erfolgt dieser bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte. Der Gesamtbetrag der Einkünfte ist demnach die Summe der Einkünfte, vermindert um den Altersentlastungsbetrag, den Ausbildungsplatz-Abzug und die ausländischen Steuern (§ 2 III EStG) ¹⁾.

Der Abzug hat nicht den Charakter einer Sonderausgabe. Eine solche würde, wie es noch bei dem Abzug nach § 68f EStDV der Fall war ²⁾, vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen. Andererseits stellen die ausländischen Steuern weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten dar. Dazu hätte der Abzug bei der Gewinnermittlung oder bei der einzelnen Einkunftsart erfolgen müssen ³⁾. Der Abzug ist vielmehr eine gesetzliche Ausnahme von dem Abzugsverbot in § 12 Nr. 3 EStG ⁴⁾.

Würde die ausländische Steuer als Betriebsausgabe behandelt, hätte das zur Folge, daß sich der Gewerbeertrag verringern würde. Die Berücksichtigung der ausländischen Steuern würde in diesem Fall auf die Gewerbesteuer durchschlagen ⁵⁾. Durch den Abzug bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte wird das vermieden ⁶⁾. In- und ausländische Steuern werden

1) Dies machte eine Änderung des § 2 III EStG erforderlich.

2) Vgl. Baranowski NWB Fach 3b S. 2657; Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811 und NSt Intern. SteuerR, Außensteuerrecht D 428/ 021 S. 4

3) Hundt DStR 1980, 159; Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811

4) Blümich-Falk § 34c Rd. 59

5) Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811 und NSt Intern.SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 4

6) Das gilt auch für den Bereich der Körperschaftsteuer vgl. BFH Urt. v. 3.4.1962, BStBl III, S. 255 a.A. Müller-Dott IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 622; M.E. können die Argumente des BFH auch für die heutige Rechtslage herangezogen werden. § 34c II, III EStG ist keine Gewinnermittlungsvorschrift, sondern eine Vorschrift zur Behebung einer Doppelbesteuerung mit Beschränkung auf die Einkommen- und Körperschaftsteuer.

folglich bei der Gewerbesteuer gleichbehandelt ¹⁾; beidemal findet eine Berücksichtigung der Steuern bei der Ermittlung des Gewerbeertrags nicht statt ²⁾.

Die Tatsache, daß der Abzug bei der Ermittlung des Gesamtbeitrags der Einkünfte erfolgt, ist insoweit von Bedeutung, als sich dadurch die ausländische Steuer im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG auswirken kann ³⁾. Das ist der Fall, wenn sich nach dem Abzug der ausländischen Steuern von den in- und ausländischen Einkünften ein negatives Gesamteinkommen ergibt ⁴⁾. Auf diese Weise wird sichergestellt, daß sich die ausländische Steuer im Rahmen eines Verlustvor- oder Rücktrags selbst dann auswirken kann, wenn die ausländischen Einkünfte in einem Verlustjahr anfallen und sich nicht im Wege einer Steueranrechnung steuermindernd auswirken können ⁵⁾.

3. Steuerliche Auswirkungen

Der Abzug der ausländischen Steuern vermindert die Bemessungsgrundlage und bewirkt dadurch eine Milderung der inländischen Steuerbelastung ⁶⁾. Von einem Betrag in Höhe der ausländischen Steuer wird im Inland keine Steuer erhoben. Das heißt, die steuerliche Belastung wird in der Weise gemildert, daß auf die ausländische Steuer nicht nochmals deutsche Steuern erhoben werden ⁷⁾. Die Steuerersparnis ergibt sich aus der Differenz

1) Baranowski NWB Fach 3b S. 2657; Hundt DStR 1980, 159; Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811, Blümich-Falk § 34c Rd. 59

2) Siehe dazu auch Söffing/Wrede FR 1980, 382

3) BT-Drucks. 8/3648 S. 21; dazu auch Söffing/Wrede FR 1980, 382; Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811, derselbe BB 1980, 1148; Manke DStZ 1980, 325; Hundt DStR 1980, 159; Wilke S. 39; auch Krabbe NSt Intern.SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 4; Blümich-Falk § 34c Rd. 59

4) Vgl. Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811

5) Söffing/Wrede FR 1980, 382

6) Wilke S. 38

7) Feuerbaum DB 1980, 1811

zwischen der deutschen Steuer auf die in- und ausländischen Einkünfte und der inländischen Steuer auf die zuvor um die ausländischen Steuern gekürzten Summe der in- und ausländischen Einkünfte: $(iSt/iE+aE)-(iSt/iE+aE-aSt)$ ¹⁾.

Realisieren kann sich diese Steuerersparnis zunächst in dem Jahr des Zuflusses der Einkünfte. Sofern in Verlustjahren der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ ist, tritt aufgrund des Verlustvor- und Rücktrags die Ersparnis in anderen Veranlagungszeiträumen ein (§ 10d EStG). Das gleiche gilt dann, wenn die Summe $iE + aE - aSt$ ²⁾ unter Null sinkt.

a) Steuerersparnis in der Periode des Zuflusses der Einkünfte

Der Abzug führt zu einer Steuerersparnis innerhalb des Wirtschaftsjahres, in dem der Steuerpflichtige die Einkünfte erzielt, wenn die Summe aller In- und Auslandseinkünfte nach Abzug der ausländischen Steuern noch einen positiven Wert erreicht; das heißt: $iE + aE - aSt > 0$. In den Ausgleich einbezogen werden nicht nur Inlandeinkünfte und die Auslandeinkünfte, in dem die ausländische Steuer anfällt, sondern auch ausländische Einkünfte aus anderen ausländischen Staaten ³⁾.

aa) Einkommensteuer

Der Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte führt bei der Einkommensteuer zu einem doppelten Vorteil. Ein Betrag der Einkünfte in Höhe der Auslandssteuern bleibt im Inland bei der Besteuerung unberücksichtigt. Praktisch bedeutet das eine Freistellung der

1) $iSt/iE+aE-aSt$ = inländische Steuer auf die zuvor um die ausländischen Steuern gekürzte Summe der in- und ausländischen Einkünfte = deutsche Steuer im Fall des Steuerabzugs.

2) Zu den Erläuterungen s.o.S. 28

3) I.d.S. Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II 138 S. 1811

Einkünfte in Höhe der ausländischen Steuer. Da ein Progressionsvorbehalt nicht besteht, werden die ausländischen Steuern auch bei der Ermittlung des Progressionssteuersatzes abgezogen. Dieser verringert sich infolgedessen. Der progressiv gestaltete Einkommensteuertarif verstärkt daher die Wirkung des Abzugs ¹⁾.

Ein Beispiel soll das verdeutlichen:

Die in- und ausländischen Einkünfte sollen je 100 betragen. Die ausländische Steuer beläuft sich im 1. Fall auf 50, im 2. Fall auf 100. Die inländische Steuer auf Einkünfte von 100 soll 30, auf Einkünfte von 150 soll sie 50 und auf Einkünfte von 200 soll sie 80 betragen ²⁾. Die Steuerersparnis beim Abzug beträgt:

$$\text{Steuerersparnis} = (iSt/i+aE) - (iSt/i+aE-aSt) \quad 3)$$

$$1. \text{ Fall: } iSt/i+aE-aSt = iSt/(100+100-50 = 150) = 50$$

$$2. \text{ Fall: } iSt/i+aE-aSt = iSt/(100-100-100 = 100) = 30$$

Die Steuerersparnis beträgt daher im 1. Fall $80-50=30$, im 2. Fall $80-30=50$.

Der Steuerersparnis liegt der Differenzsteuersatz zugrunde, der sich als durchschnittlicher Grenzsteuersatz in dem Tarifintervall von $iSt/i+aE$ bis $iSt/i+aE-aSt$ ergibt ⁴⁾.

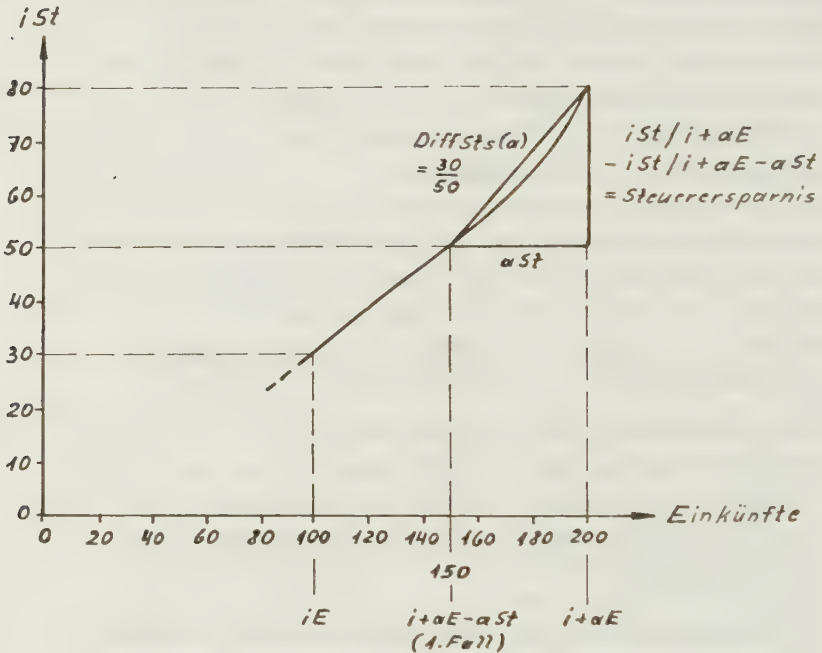
1) Siehe z.B. Manke DStZ 1980, 324

2) Dabei ist nicht der Einkommensteuertarif nach § 32a EStG zugrunde gelegt worden, sondern ein anderer (fiktiver) progressiver Tarif.

3) S.o.S. 97f.

4) Vgl. Michels DB 1981, 24

$$\text{DiffSts}(a) = \frac{iSt/i+aE - iSt/i+aE-aSt}{aSt} = \frac{\text{Steuerersparnis}}{aSt}$$



Man kann daher auch sagen, die Steuerersparnis ist das Produkt von ausländischer Steuer und Differenzsteuersatz.

$$\text{Steuerersparnis} = aSt \times \text{DiffSts}(a)$$

Die Gesamtsteuerbelastung beträgt daher:

$$\text{Gesamtbelastung} = aSt + (iSt/i+aE) - \text{DiffSts}(a) \times aSt$$

In den Beispielsfällen betragen die Differenzsteuersätze:

$$1. \text{ Fall: } \text{DiffSts}(a) = \frac{80-50}{50} = 60 \%$$

$$2. \text{ Fall: } \text{DiffSts}(a) = \frac{80-30}{100} = 50 \%$$

Der durchschnittliche inländische Steuersatz in dem Intervall von 0-200 beträgt lediglich 40 % ¹⁾. Die progressive Gestaltung des Einkommensteuertarifs führt dazu, daß im

1) In dem Intervall von 0 - 150 nur 33,3 % und in dem Intervall von 0 - 100 nur 30 %

Falle des Abzugs der ausländischen Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte die ersparte Steuer über dem durchschnittlichen Steueranteil liegt ¹⁾. Der Steuerpflichtige spart nicht nur eine inländische Steuer in Höhe des Produkts von ausländischen Steuern und durchschnittlichem inländischen Steuersatz, sondern von ausländischer Steuer und Differenzsteuersatz. Letzterer liegt aufgrund des progressiven Einkommensteuersatzes immer über dem Durchschnittssteuersatz.

Der Vorteil des Steuerabzugs wird besonders deutlich, wenn aufgrund unterschiedlicher Berechnungen nach ausländischem Recht positive (ausländische) Einkünfte, nach inländischer Rechtsauffassung aber negative ausländische Einkünfte vorliegen ²⁾. Eine Anrechnung würde in solchen Fällen ausscheiden.

Beträgt im Beispielsfall die ausländische Steuer 150 (3. Fall) und nimmt man an, die inländische Steuer auf Einkünfte von 50 betrage 10, dann beläuft sich die Steuerersparnis auf:

$$\begin{aligned}\text{Steuerersparnis} &= aSt \times (iSt/i+aE) - (iSt/i+aE-aSt) \\ &= 150 \times \frac{80-10}{150} = 70\end{aligned}$$

$$\text{DiffSts}(a) = 40,66 \, \%$$

Am größten ist die Steuerersparnis, wenn die ausländische Steuer die gesamten in- und ausländischen Einkünfte aufzehrt, was zum Beispiel bei hohen Quellensteuern auf Bruttoeinnahmen vorkommen kann

4. Fall: $aSt = 200$;

$$\text{Steuerersparnis} = 80; \quad \text{DiffSts}(a) = 40 \, \%$$

1) Vgl. Michels DB 1981, 23. Fußn. 17

2) Baranowski NWB Fach 3b S. 2657f.; vgl. Manke DStZ 1980, 324

Sofern die ausländische Steuer den Betrag der Summe von in- und ausländischen Einkünften erreicht oder gar überschreitet, entfällt eine inländische Steuer.

Rechnerisch gilt: $\text{Steuerersparnis} = (iSt/i+aE) - (iSt/i+aE-aSt)$

Sofern nun die Summe $i+aE-aSt = 0$ ist ¹⁾, entfällt eine inländische Steuer. Die Steuerpraxis beträgt $iSt/i+aE$. Das ist zugleich auch der maximale Betrag der Steuerersparnis innerhalb der Abzugsperiode.

Steuerersparnis (max) = $iSt/i+aE$

Die Gesamtbelastung beträgt $aSt + iSt/i+aE - \text{Steuerersparnis (max)} = aSt$. Es entfällt eine inländische Steuer; der Steuerpflichtige wird nur mit der ausländischen Steuer belastet.

In Einzelfällen kann es zu einer sehr weitgehenden Beseitigung der Doppelbesteuerung kommen ²⁾. Die Wirkung des Abzugs läuft dann praktisch auf eine Freistellung der gesamten Einkünfte - auch der inländischen und der anderen ausländischen - von der deutschen Steuer hinaus. Die Beseitigung der Doppelbesteuerung wird nicht allein dadurch erreicht, daß von den ausländischen Einkünften im Inland keine Steuer erhoben wird, wie es bei der Freistellungsmethode der Fall ist und auch bei der Anrechnung vorkommen kann. Betroffen ist auch der deutsche Steueranspruch bezüglich inländischer Einkünfte und möglicherweise anderen ausländischen Einkünften ³⁾.

Für den Bereich der Einkommensteuer bleibt festzuhalten, daß der Vorteil des Abzugs mit zunehmender ausländischer Steuer steigt. Die steuermindernde Wirkung wird durch den progressiven Einkommensteuertarif verstärkt. In Einzelfällen kann es zu einem völligen Wegfallen einer Besteuerung im Inland kommen.

1) Die Summe $i+aE-aSt$ kann allerdings nicht unter Null sinken.

2) Siehe Manke DStZ 1980, 324

3) Dazu Manke DStZ 1980, 324

bb) Körperschaftsteuer

Der Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte führt bei der Körperschaftsteuer zu einer Steuererminderung in Höhe des jeweiligen Körperschaftsteuersatzes ¹⁾. Dieser wiederum hängt davon ab, ob die Einkünfte thesauriert oder ausgeschüttet werden.

(1) Thesaurierung

Auch bei der Körperschaftsteuer gilt, daß Einkünfte in Höhe der ausländischen Steuer von der inländischen Besteuerung ausgenommen werden. Wie oben gezeigt, beträgt die Steuerersparnis $(iSt/i+aE)-(iSt/i+aE-aSt)$.

Da bei der Körperschaftsteuer im Gegensatz zur Einkommensteuer ein linearer Tarif gilt, der im Thesaurierungsfall in der Regel 56 % beträgt (§ 23 I KStG) läßt sich vereinfachend sagen:

$$\text{Steuerersparnis} = 56 \% \times (i+aE) - 56 \% \times (i+aE-aSt)$$

$$\text{Steuerersparnis} = 56 \% \times aSt$$

Die Gesamtbelastung aller Einkünfte des Steuerpflichtigen beträgt:

$$\begin{aligned} \text{Gesamtbelastung: } aSt + 56 \% \times (i+aE) - \text{Steuerersparnis} &= \\ aSt + 56 \% iE + 56 \% aE - 56 \% aSt &= \\ \underline{44 \% aSt + 56 \% iE + 56 \% aE} \end{aligned}$$

Der bei der Einkommensteuer beschriebene Progressionsvorteil entfällt hier. Die Steuererminderung steigt linear mit den ausländischen Steuern.

Auch hier kann es aufgrund besonders hoher ausländischer Steuern dazu kommen, daß die Summe der in- und ausländischen Einkünfte durch den Abzug der ausländischen Steuern weitgehend oder gänzlich aufgezehrt wird. Die maximale Steuerersparnis innerhalb der Periode des Zuflusses der Einkünfte beläuft sich auf 56 % der in- und ausländischen Einkünfte. Eine inländische Körperschaftsteuer entfällt dann. In diesen Fällen kommt es, wie bei der Einkommensteuer, zu einer sehr weitge-

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 25

henden Milderung der Doppelbesteuerung mit der Folge, daß der Steuerpflichtige nur mit der ausländischen Steuer belastet wird.

(2) Ausschüttung

Im Ausschüttungsfall ergibt sich nur insoweit eine Veränderung im Vergleich zum Abzug im Thesaurierungsfall als man anstelle der 56 % Tarifbelastung die Ausschüttungsbelastung von 36 % (§ 27 I KStG) zugrunde legen muß. Eine Aufteilung nach § 32 KStG entfällt (§ 31 I Nr. 3 KStG; KStR zu § 31 Abschn. 88a Abs. 1 Nr. 3). Die Summe der Einkünfte nach Abzug der ausländischen Steuern hat der vollen Tarifbelastung von 56 % unterliegen. Die Steuerersparnis beträgt folglich:

$$\text{Steuerersparnis} = 36 \% \times (i+aE) - 36 \% \times (i+aE-aSt)$$

$$\text{Steuerersparnis} = 36 \% \times aSt$$

Bei maximaler Ersparnis beläuft sich die Gesamtbelastung im Thesaurierungs- und Ausschüttungsfall jeweils auf die ausländische Steuer. Somit ergibt sich eine Gesamtbelastung der in- und ausländischen Einkünfte im In- und Ausland von:

$$\text{Gesamtbelastung} = aSt + 36 \% (i+aE) - \text{Steuerersparnis} =$$

$$aSt + 36 \% iE + 36 \% aE - 36 \% aSt =$$

$$64 \% aSt + 36 \% iE + 36 \% aE$$

$$\text{Steuerersparnis (max.)} = 36 \% \times iE + 36 \% \times aE = 36 \% \times i+aE$$

Vergleicht man die Wirkungen der Abzugsmethode im Thesaurierungsfall mit denen im Ausschüttungsfall, so zeigt sich, daß die Steuerersparnis größer ist, wenn die Einkünfte nicht ausgeschüttet werden. Die Differenz beläuft sich auf 20 % der ausländischen Steuern. Der Abzug der ausländischen Steuern führt beim Einbehalten der Gewinne zu einer weitergehenden Milderung der Doppelbesteuerung als beim Ausschütten der Gewinne. Der Grund dafür liegt in dem gespaltenen Körperschaftsteuertarif.

b) Steuerersparnis in anderen Perioden

Eine Berücksichtigung der ausländischen Steuern im Inland ist nicht möglich, wenn aufgrund von Verlusten im Inland keine

Steuer anfällt ¹⁾. Ein Abzug der ausländischen Steuern kann in dem betreffenden Wirtschaftsjahr keine Verbesserung für den Steuerpflichtigen bringen.

Ein wesentlicher Vorteil der Neuregelung besteht darin, daß durch den Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte diese in den Verlustabzug nach § 10d EStG einfließen ²⁾. Das verschafft dem Steuerpflichtigen, der trotz eines insgesamt erwirtschafteten Verlusts mit ausländischer Steuer belastet ist, einen Ausgleich in anderen Wirtschaftsjahren. Die ausländische Steuer wird im Rahmen des Verlustrücktrags in dem abgelaufenen Wirtschaftsjahr berücksichtigt, und zwar bis zu einem Verlustbetrag von 5 Mill. DM ³⁾. Soweit der Verlustbetrag, der sich aus der Summe der in- und ausländischen Einkünfte, vermindert um die ausländischen Steuern ($i+aE-aSt$) ergibt, diesen Wert überschreitet, sind die nicht ausgeglichenen Verluste in den fünf folgenden Veranlagungszeiträumen wie Sonderausgaben von der Bemessungsgrundlage abzuziehen (§ 10d EStG). Auf das nächstfolgende Wirtschaftsjahr darf allerdings nur dann vorgegriffen werden, wenn die bestehengebliebenen Verluste in den vorangegangenen Veranlagungszeiträumen nicht ausgeglichen werden konnten, § 10d 4 EStG.

Die ausländischen Steuern fließen in den Verlustabzug nach § 10d EStG ein, wenn der Wert der Inlands- und Auslandseinkünfte vermindert um die ausländische Steuer negativ ist. Dazu kommt es, wenn der Betrag der ausländischen Steuer über der Summe der In- und Auslandseinkünfte liegt ($aSt > iE+aE$). In diesem Fall wird, soweit ein Ausgleich möglich ist, die

1) Vgl. Bachem (Diss.) S. 104; Reuter AG 1976, 141

2) Siehe BT-Drucks. 8/3648 S. 21; vgl. für die Körperschaftsteuer § 8 IV KStG; Manke DStZ 1980, 325; Söffing/Wrede FR 1980, 382; Baranowski NWB Fach 3b S. 2657; Krabbe RWP Band 4 D Est II B 138 S. 1811; derselbe BB 1980, 1148; Hundt DStR, 158; derselbe DB-Beilage 17/80 S. 18; von der systematischen Stellung her hat der Verlustabzug den Charakter von Sonderausgaben, Rose 2 F 2 S. 70

3) Bzgl. des Zwangs zum Verlustrücktrag siehe Cirsovius S. 31; vgl. auch Steuer-Telex, Verlustvortrag-Verlustrücktrag S. 20f.; Zu den Folgewirkungen des Verlustrücktrags Schick S. 63

ausländische Steuer in dem gleichen Wirtschaftsjahr berücksichtigt. Lediglich der nichtausgleichsfähige, überschüssende Betrag wird in den Verlustabzug gestellt. Möglich ist aber auch, daß schon die Summe der in- und ausländischen Einkünfte negativ ist, so daß der Abzug der ausländischen Steuern den Verlustbetrag vergrößert.

Praktisch bedeutet das, daß die ausländische Steuer immer in voller Höhe abgezogen werden kann, und zwar grundsätzlich innerhalb der Periode des Zuflusses der Einkünfte. Soweit das nicht möglich oder ausreichend ist durch Abzug vom Gesamtbetrag der Einkünfte in dem vorangegangenen Jahr, und soweit auch das nicht in Betracht kommt in den folgenden fünf Jahren.

Die Berücksichtigung der ausländischen Steuern im Rahmen des Verlustabzugs bedeutet für den Steuerpflichtigen eine wesentliche Verbesserung gegenüber der alten Rechtslage. Die negativen Folgen, die sich daraus ergeben, daß der Steuerpflichtige zwei Steuergewalten unterliegt, werden erstmalig auch dann gemildert, wenn in dem laufenden Veranlagungsjahr aufgrund von Verlusten keine inländische Steuer anfällt und eine Berücksichtigung der ausländischen Steuern grundsätzlich nicht möglich ist.

Die wirtschaftlichen Auswirkungen der Tatsache, daß die Auslandssteuer in verschiedenen Veranlagungszeiträumen Berücksichtigung finden kann, sind unterschiedlich, je nachdem ob es sich um Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer handelt. Bei der Körperschaftsteuer ist aufgrund des linearen Tarifs die Steuerersparnis, unabhängig davon, in welcher Periode der Verlustabzug erfolgt, immer die gleiche. Bei der Einkommensteuer hängt die Steuerersparnis aufgrund des progressiven Tarifs von der Höhe des zu versteuernden Einkommens und der Höhe der abzuziehenden Steuern ab ¹⁾. Unabhängig davon, ob es sich um den

1) Andeutungsweise bei Sommer in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin § 10d Rd. 8

Fall der Einkommen- oder der Körperschaftsteuer handelt, ist zu beachten, daß beim Verlustvortrag ein gewisser Zinsnachteil eintritt ¹⁾. Dieser entsteht deshalb, weil die ausländischen Steuern nicht im Jahr der Erhebung berücksichtigt werden, sondern erst später.

1) Es wird nur die zuviel gezahlte Steuer erstattet, Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 10d Anm. 67, S. 19

IV. Gegenüberstellung Anrechnung - Abzug

1. Vorteilhaftigkeitsvergleich

Im Rahmen eines Vergleichs soll im folgenden untersucht werden, wann das Abzugs- und wann das Anrechnungsverfahren für den Steuerpflichtigen vorteilhafter ist. Dabei wird unterschieden zwischen dem Fall, daß sowohl die in- als auch die ausländischen Einkünfte positiv sind (Gewinnfall) und Fällen, in denen negative Einkünfte erzielt werden (Verlustfälle).

a) Gewinnfall ¹⁾

aa) Einkommensteuer

Für die Einkommensteuer ergibt sich, sofern die ausländische Steuer voll angerechnet werden kann, folgendes:

Gesamtbelastung bei der Anrechnung: $iSt/i+aE$ ²⁾

Gesamtbelastung bei dem Abzug: $aSt + (iSt/i+aE) - aSt \times DiffSts(a)$ ³⁾

Vergleich:

$$iSt/i+aE \stackrel{?}{=} aSt + iSt/iE + iSt/aE - aSt \times DiffSts(a)$$

$$aSt \times DiffSts(a) \stackrel{?}{=} aSt$$

$$DiffSts(a) \stackrel{?}{=} 100 \%$$

Da der Differenzsteuersatz immer kleiner als 100 % ist ⁴⁾, ist die Anrechnung stets günstiger als der Abzug.

Für den Fall, daß die ausländische Steuer nicht voll angerechnet werden kann, sieht der Vergleich Anrechnung - Abzug

1) In diesem Fall ist die Summe der in- und ausländischen Einkünfte größer als der Betrag der ausländischen Steuern. Der Vergleich bezieht sich auf die unmittelbare Steuerwirkung in der Abzugsperiode.

2) S.o.S. 29

3) S.o.S. 100

wie folgt aus:

$$aSt + DiffSts \times aE - diSts \times aE + iSt/iE \stackrel{?}{=}$$

$$aSt + iSt/aE - aSt \times DiffSts(a) + iSt/iE$$

Da $iSt/aE = DiffSts \times aE$ ¹⁾ gilt weiter

$$aE (DiffSts - diSts) \stackrel{?}{=} aE (DiffSts - aSts \times DiffSts(a))$$

$$- diSts \stackrel{?}{=} - aSts \times DiffSts(a)$$

$$\underline{aSts \times DiffSts(a) \stackrel{?}{=} diSts}$$

Die Anrechnung ist, wenn nicht voll angerechnet werden kann, ²⁾ dann günstiger als der Abzug, wenn: $aSts \times DiffSts(a) < diSts$; umgekehrt ist der Abzug vorteilhafter.

bb) Körperschaftsteuer

Bei der Körperschaftsteuer ist zwischen dem Fall der Thesaurierung und dem der Ausschüttung zu differenzieren.

(1) Thesaurierung

Bei Thesaurierung gilt bei voller Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer:

Gesamtbelastung bei der Anrechnung: $56 \% iE + 56 \% aE$ ³⁾

Gesamtbelastung beim Abzug: $aSt + 56 \% iE + 56 \% aE - 56 \% aSt$

Eine Gegenüberstellung ergibt: $0 \stackrel{?}{=} aSt - 56 \% aSt$

$$\frac{56 \% aSt \stackrel{?}{=} aSt}{56 \leq 100}$$

Die Anrechnung ist hier, sofern eine ausländische Steuer überhaupt erhoben wird, immer günstiger als der Abzug ⁴⁾. Bei der Anrechnung führt die ausländische Steuer in voller Höhe zu

1) Vgl. o.S. 28

2) Vgl. Michels DB 1981, 25

3) S.o.S. 32

4) Vgl. Müller-Dott IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 624, 625

einer Körperschaftsteuererminderung; beim Abzug ergibt sich nur eine Minderung in Höhe von 56 % der ausländischen Steuer ¹⁾.

Sofern die ausländische Steuer nicht ganz angerechnet werden kann, sieht der Vergleich wie folgt aus:

$$\begin{array}{rcl} \text{aSt} + 56 \% \text{ iE} + 56 \% \text{ aE} - 56 \% \text{ aE} & \stackrel{2)}{=} & \text{aSt} + 56 \% \text{ iE} + 56 \% \text{ aE} - 56 \% \text{ aSt} \\ & & - 56 \% \text{ aE} \quad \stackrel{?}{=} - 56 \% \text{ aSt} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{oder: } \frac{\text{aSt}}{\text{aSts}} \stackrel{?}{=} \frac{\text{aE}}{100 \%} \end{array}$$

Die Anrechnung ist günstiger als der Abzug, wenn die ausländische Steuer niedriger ist, als die nach deutschem Recht auf Nettobasis errechneten ausländischen Einkünfte ³⁾. Das ist der Fall, wenn der ausländische Steuersatz kleiner als 100 % ist. Andernfalls ist der Abzug vorteilhafter.

(2) Ausschüttung

Im Fall der Ausschüttung ⁴⁾ ergibt sich folgende Rechnung:

$$\text{Anrechnungsgesamtbelastung} \stackrel{5)}{=} \text{aSt} + 36 \% \text{ aE} + 36 \% \text{ iE} - 36 \% \text{ aSt}$$

$$\text{Abzugsgesamtbelastung:} \quad \text{aSt} + 36 \% \text{ aE} + 36 \% \text{ iE} - 36 \% \text{ aSt}$$

Beide Methoden sind im Ausschüttungsfall grundsätzlich gleich ⁶⁾.

Im Falle der Anrechnung wird die Ausschüttungsbelastung auf die ausländischen Einkünfte nach Abzug der anrechenbaren ausländischen Steuern erhoben (KStR zu § 32 Abschn. 86 Abs. 5; § 31 I Nr. 3 KStG). Nicht anrechenbare Steuern werden dagegen mit

1) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 25

2) Vgl. o.S. 32

3) Vgl. Manke KStZ 1980, 324; Krabbe BB 1980, 1146

4) Hier braucht nicht zwischen dem Fall voller und teilweiser Anrechnung ausländischer Steuern unterschieden zu werden, da unabhängig davon die einheitliche Ausschüttungsbelastung hergestellt wird.

5) Vgl. o.S. 32ff.

6) Müller-Dott, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 624, 625 bb)

36 % belastet. Wählt man den Abzug, wird auch dieser Steuer-
teil im Inland nicht belastet. Deshalb ist bei Steuerüber-
hängen (aSt > 56 %) das Abzugsverfahren vorteilhafter.

Die Steuerersparnis beträgt allerdings nur noch 36 % der
ausländischen Steuer; im Thesaurierungsfall betrug sie 56 %
der ausländischen Steuern. Auch beim Abzug werden die Steu-
ervorteile lediglich zum Teil an die Anteilseigner weiterge-
leitet. Unabhängig von der Höhe der ausländischen Steuer be-
trägt die inländische Gesamtbelastung immer 36 % der um die
ausländische Steuer verminderten ausländischen Einkünfte.
Bei der Ausschüttung neutralisieren sich die Vorteile des An-
rechnungs- beziehungsweise Abzugsverfahrens, die sich im The-
saurierungsfall ergeben ¹⁾.

cc) Zwischenergebnis

Der Vergleich hat gezeigt, daß in den überwiegenden Fällen
die Steueranrechnung den Steuerpflichtigen besser stellt als
der Steuerabzug bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Ein-
künfte. Sofern die ausländische Steuer voll zur Anrechnung
kommt, ist die Anrechnung in jedem Fall dem Abzug vorzuzie-
hen. Zu gleichen Belastungen führen beide Verfahren im Fall
der Ausschüttung der Gewinne bei der Körperschaftsteuer, so-
fern keine Überhänge entstehen. Insoweit kommen sowohl der
Abzug als auch die Anrechnung in Betracht.

Der Abzug kann aber die Anrechnungshöchstbeträge bei der An-
rechnung ausländischer Steuern aus anderen ausländischen
Staaten beeinflussen. Es ist deshalb zweckmäßig, mitunter
auch vorteilhafter, bei ausländischen Einkünften aus meh-
reren Staaten in diesem Fall die Anrechnung zu wählen ²⁾.

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 25; vgl. Müller-Dott IWB Fach 3,
Gruppe 1, S. 625

2) Abw. z.T. Müller-Dott IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 625 bb); Der
dort angesprochene praktische Vorteil des Abzugs ist in der
Tat gegeben. Bei mehreren ausländischen Staaten kann sich
dieser Aspekt, aus dem im Text genannten Grund, aber leicht
ins Gegenteil verkehren.

Vorteilhaft sein kann der Abzug, wenn es nicht möglich ist, die ausländischen Steuern voll anzurechnen. Kommt es bei Wahl des Anrechnungsverfahrens zu Steuerüberhängen, ist das Abzugsverfahren im Ausschüttungsfall günstiger. Im Rahmen der Einkommensteuer ist der Abzug günstiger als die Anrechnung, wenn $diSts < aSts \times DiffSts(a)$ ¹⁾.

Legt man das schon bekannte Beispiel zugrunde ($aE=100$, $iE=100$, $iSt/100=30$, $iSt/150=50$, $iSt/200=100$), so ergibt sich bei einem ausländischen Steuersatz von 50 %:

$$diSts \stackrel{?}{=} aSts \times DiffSts(a)$$

$$diSts \stackrel{?}{=} aSts \times \frac{(iSt/i+aE)-(iSt/i+aE-aSt)}{aE}$$

$$\text{Da } diSts = \frac{iSt/i+aE}{i+aE} \stackrel{2)}{\text{gilt:}}$$

$$diSts = \frac{100}{200} = 50 \%$$

Setzt man das in die Ausgangsgleichung ein, ergibt sich:

$$50 \% \stackrel{?}{=} 50 \% \times \frac{100 - 50}{100} = 25 \%$$

$$50 > 25.$$

Die Anrechnung ist also günstiger.

Bei einer ausländischen Steuer von 100 gilt:

$50 < 70$; der Abzug ist hier günstiger.

Bei einer ausländischen Steuer von 200 gilt:

$50 < 200$; der Abzug ist wiederum günstiger.

Die Gesamtbelastung bei der Anrechnung beträgt 100; 150 bzw. 250 bei ausländischen Steuern von 50, 100 bzw. 200.

Demgegenüber beträgt die beim Steuerabzug 100, 130 und 200. Würde die ausländische Steuer bei der Besteuerung im Inland überhaupt nicht berücksichtigt, ergäbe sich eine Gesamtbelastung von 150 bzw. 200 und 300.

Der Vorteil des Abzugsverfahrens gegenüber der Anrechnung wird besonders bei sehr hohen ausländischen Steuern deutlich, also in Fällen mit großen Steuerüberhängen ³⁾. Es ergibt sich dann

1) Vgl. Michels DB 1981, 25

2) S.o.S. 28

3) Vgl. Manke DStZ 1980, 324; siehe auch Hundt DStR 1980, 158

im Vergleich zur bisherigen Rechtslage eine wirksame Milderung der Doppelbesteuerung ¹⁾. Diese geht über den bisherigen Rahmen, der als nicht ausreichend angesehen wurde ²⁾, teilweise deutlich hinaus.

Bei der Körperschaftsteuer ergibt sich im Thesaurierungsfall, daß die Abzugsmöglichkeit vorteilhaft ist, wenn die ausländische Steuer über den auf Nettobasis errechneten ausländischen Einkünften liegt. Das ist der Fall, wenn der ausländische Steuersatz 100 % überschreitet.

Grundsätzlich läßt sich also sagen, daß bei niedrigen ausländischen Steuern die Anrechnungsmethode gegenüber der Abzugsmethode vorteilhaft ist ³⁾. Das Bild ändert sich erst bei hohen ausländischen Steuern, die mit großen Anrechnungsausfällen verbunden sind. Dann ist das Steuerabzugsverfahren für den Steuerpflichtigen empfehlenswert. Bei Begünstigung durch das Abzugsverfahren wächst dabei mit zunehmender ausländischer Steuer ⁴⁾.

b) Verlustfälle

Mit Verlustfall werden alle die Fälle bezeichnet, in denen negative Einkünfte erzielt werden.

aa) Negative Summe der Einkünfte ⁵⁾

Sofern in Verlustjahren der Gesamtbetrag der Einkünfte, also die Summe der in- und ausländischen Einkünfte negativ ist, fällt sowohl bei der Anrechnungsmethode als auch bei der Abzugsmethode keine inländische Steuer an. Die ausländische Steuer kann nicht berücksichtigt werden ⁶⁾. Die Abzugsmethode

1) Vgl. Beispiel bei Baranowski NWB Fach 3b S. 2658; siehe auch Manke DStZ 1980, 324

2) So Hundt DstR 1980, 158; vgl. Feuerbaum DB 1980, 1808

3) Vgl. Manke DStZ 1980, 323

4) Manke DStZ 1980, 324

5) Die Summe der in- und ausländischen Einkünfte soll hierbei gleich dem zu versteuernden Einkommen sein, jedoch ohne Berücksichtigung der abziehbaren ausländischen Steuern. Sie entspricht (ohne Berücksichtigung des Abzugs) dem Gesamtbetrag der Einkünfte, (vgl. § 2 III EStG)

6) So in Bezug auf die Anrechnungsmethode Baranowski NWB Fach 3b S. 2658; Söffing/Wrede FR 1980, 382

hat gegenüber der Anrechnungsmethode den Vorteil, daß nicht nur ausländische Verluste ¹⁾ im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG berücksichtigt werden können ²⁾, sondern auch ausländische Steuern. Diese erhöhen den Verlustbetrag und führen dadurch zu einer Steuerersparnis in anderen Wirtschaftsjahren. Der Abzugsmethode ist deshalb bei negativem Gesamtbetrag der Einkünfte der Vorzug zu geben ³⁾.

bb) Positive Summe der Einkünfte

(1) Negative ausländische Einkünfte

Im Ergebnis gleich zu behandeln ist der Fall, daß sich trotz negativer ausländischer Einkünfte noch ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte ergibt. Eine Anrechnung ausländischer Steuern erfolgt nur, soweit die deutsche Steuer auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Da auf negative ausländische Einkünfte keine inländische Steuer erhoben wird, scheidet

-
- 1) Verluste aus selbständigen ausländischen Tochtergesellschaften können allerdings nicht berücksichtigt werden, Reuter AG 1976, 144. Eine Zurechnung ausländischer Verluste erfolgt also nur bei Personengesellschaften bzw. Mitunternehmerschaften. Sie ist ausgeschlossen bei Kapitalgesellschaften, vorausgesetzt, diese sind zivilrechtlich wirksam und steuerlich rechtsfähig (vgl. §§ 1-3 KStG). Zu den Problemen in Bezug auf den Zurechnungsausschluß bei Kapitalgesellschaften siehe BFH Urt. v. 17.7.68 BFHE 93,3 (1); BFH Urt. v. 6.11.80 BStBl. II. 1981, 220 (221f.); vgl. auch RFH Urt. v. 12.2.30 RFHE 27, 73 (79f.) sowie BMF, Schreiben vom 1.12.1980, RIW/AWD 1981, 70
 - 2) Michels DB 1981, 25. Michels ist allerdings nur im Ergebnis zu folgen. Der Vorteil der Abzugsmethode besteht nämlich nicht darin, daß ausländische Verluste über 10d EStG berücksichtigt werden können, sondern darin, daß ausländische Steuern in den Verlustabzug einbezogen werden können. In Spalte II Zeile 30 muß es daher korrekterweise "ausländische Steuern" statt "ausländische Verluste" heißen. Ausländische Verluste finden nämlich auch bei dem Anrechnungsverfahren Eingang in den Verlustabzug; vgl. Vogel AWD 1958, 42; Söffing/Wrede FR 1980, 381f.; Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 2.3. S. 5; Krabbe BB 1980, 1146; vgl. auch Baranowski NWB Fach 3b S. 2655, 2658
 - 3) Michels DB 1981, 25; Müller-Dott IWB, Fach 3, Gruppe 1, S. 628

eine Anrechnung aus. Beim Abzugsverfahren besteht die Möglichkeit des Steuerabzugs, da dieser unabhängig davon ist, ob die ausländischen Einkünfte positiv oder negativ sind ¹⁾. Die Abzugsmethode ist daher bei dieser Fallsituation zwangsläufig vorteilhafter als die Anrechnungsmethode.

(2) Negative inländische Einkünfte

Besonderheiten ergeben sich, wenn trotz negativer inländischer Einkünfte insgesamt noch ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte entsteht.

Bei der Anrechnung stellt sich dabei das Problem, daß die Anwendung der Höchstbetragformel (§ 34c I 2 EStG) ²⁾

$$x = \frac{aE \times iSt / i + aE}{i + aE} \text{ dazu führen würde, daß der im Inland}$$

anrechenbare Betrag die tatsächlich im Inland zu zahlende Steuer übersteigt ³⁾.

Beispiel: $iE = -100$; $aE = 200$; $iSt / 100 = 30$

$$\text{Anrechnungshöchstbetrag (X)} = 60.$$

Tatsächlich wurden aber nur inländische Steuern von 30 gezahlt.

Danach müßte der Steuerpflichtige an und für sich einen Teil der im Ausland gezahlten Steuern vom deutschen Fiskus erstattet bekommen ⁴⁾. Eine solche Erstattung ist aber nicht beabsichtigt ⁵⁾. Das ergibt sich aus dem Wortlaut, der lediglich von "anrechnen" spricht und nicht von "verrechnen" ⁶⁾. Der Anrechnungshöchstbetrag (X) darf den Betrag der inländischen Steuer nicht übersteigen $X (\max) = iSt / i + aE$ ⁷⁾.

1) Michels DB 1981, 26

2) S.o.S. 30

3) Michels DB 1981, 26

4) Vgl. Bachem (Diss.) S. 94; Michels DB 1981, 26

5) Richter AWD 1968, 443; Bachem (Diss.) S. 95; vgl. § 68a 1 EStDV

6) Vgl. die entsprechende Vorschrift des amerikanischen Rechts, sect. 904 (a) IRC "but not in excess of the taxpayers entire income"

7) Michels DB 1981, 25; vgl. § 68c 1 EStDV

Wenn also die ausländische Steuer größer als die inländische Steuer ist, dann wird die ausländische Steuer nicht voll angerechnet, sondern nur bis zur Höhe der inländischen Steuer. Diese wird vollständig kompensiert; die Gesamtbelastung beschränkt sich auf die ausländische Steuer ¹⁾.

Etwas anderes ergibt sich für den Fall des Steuerabzugs. Dieser ist grundsätzlich unabhängig von der Höhe der in- und ausländischen Einkünfte ²⁾. Übersteigt die ausländische Steuer die Summe der In- und Auslandseinkünfte, kann der überschießende Teil gemäß § 10d EStG berücksichtigt werden und wirkt sich in anderen Wirtschaftsjahren aus. In der Periode des Zuflusses der Einkünfte (= Abzugsperiode) wird nur der Anteil der ausländischen Steuer, der mit der Summe der in- und ausländischen Einkünfte verrechnet werden kann, steuermindernd berücksichtigt. Übersteigt die ausländische Steuer diesen Wert, findet innerhalb der Abzugsperiode eine Berücksichtigung nur bis zur Höhe dieses Betrags statt ³⁾. Die Gesamtbelastung reduziert sich auf den Betrag der ausländischen Steuer ⁴⁾. Der nicht berücksichtigungsfähige Teil der ausländischen Steuern mindert die Steuerbelastung in anderen Wirtschaftsjahren.

Der Vorteilhaftigkeitsvergleich im Verlustfall bei negativen inländischen und größeren positiven ausländischen Einkünften im einzelnen:

Beim Abzugsverfahren ist zu unterscheiden zwischen dem Fall, daß die ausländische Steuer größer ist als die Summe der in- und ausländischen Einkünfte, und dem Fall, daß sie kleiner ist. Nur im letztgenannten Fall ($aSt < i+aE$) kann die ausländische Steuer innerhalb der Zuflußperiode der Einkünfte vollständig abgezogen werden. Andernfalls greift § 10d EStG ein.

1) Michels DB 1981, 26 dort Fallsituation 1b; Frotscher-Maas § 26 Rd. 13-13c

2) Michels DB 1981, 26

3) S.o.S. 105f.

4) Michels DB 1981, 26 dort Fallsituation 2b

Im Hinblick auf das Anrechnungsverfahren muß zwischen dem Fall, daß die ausländische Steuer größer ist als die inländische Steuer auf die in- und ausländischen Einkünfte und dem umgekehrten Fall differenziert werden. Nur im zweiten Fall ($aSt < iSt/i+aE$) können ausländische Steuern voll angerechnet werden. Bei negativen inländischen Einkünften entfällt die gesamte inländischen Steuer auf die ausländischen Einkünfte. Ausländische Steuern können daher maximal in Höhe der deutschen Steuer angerechnet werden. Daraus ergeben sich theoretisch vier Fallkombinationen ¹⁾:

- 1.) $i+aE < aSt > iSt/i+aE$
- 2.) $i+aE > aSt > iSt/i+aE$
- 3.) $i+aE > aSt < iSt/i+aE$
- 4.) $i+aE < aSt < iSt/i+aE$ (Dieser Fall ist praktisch unmöglich).

1. Fall:

Unproblematisch ist der Fall, daß die ausländische Steuer größer als die inländische Steuer und größer als die Summe der in- und ausländischen Einkünfte ist. Dann ist die Steuerbelastung sowohl im Anrechnungsfall als auch im Abzugsfall gleich. Sie beläuft sich jeweils auf die ausländische Steuer. Das gilt sowohl bei der Einkommen- als auch bei der Körperschaftsteuer im Thesaurierungsfall. Der Steuerabzug hat den Vorteil, daß sich die nicht berücksichtigungsfähigen ausländischen Steuern im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG in anderen Perioden steuermindernd auswirken. Deshalb ist der Steuerabzug vorzugswürdig ²⁾. Eine Änderung gegenüber dem Gewinnfall ergibt sich nicht.

1) Vgl. Michels DB 1981, 26

2) So auch Michels DB 1981, 27; Müller-Dott IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 628

2. Fall:

Sofern die ausländische Steuer zwar größer als die inländische Steuer ist, aber hinter der Summe der in- und ausländischen Einkünfte zurückbleibt, ergibt sich bei der Anrechnung keine Änderung. Bei dem Abzug dagegen beträgt die Gesamtbelastung bei der Einkommensteuer ¹⁾:

$$\begin{aligned} aSt + iSt/i+aE - \text{Steuerersparnis} &= aSt + diSts \times i+aE - \\ &((iSt/i+aE) - (iSt/i+aE - aSt)) = aSt + diSts/i+aE - aSt \times \\ &DiffSts(a) \quad 2), \text{ so daß sich folgender Vergleich ergibt:} \\ aSt &\stackrel{?}{=} aSt + diSt \times i+aE - DiffSts(a) \times aSt \\ aSt \times DiffSts(a) &\stackrel{?}{=} diSts \times i+aE \end{aligned}$$

Der Betrag $diSt \times i+aE (= iSt/i+aE)$ bezeichnet die gesamte inländische Steuer, also $(iSt/iE) + (iSt/aE)$. Da auf negative inländische Einkünfte keine Steuer entfällt, gilt hier:
 $iSt/i+aE = iSt/aE$ ³⁾.

Dieser Steuer liegt der Differenzsteuersatz zugrunde. Es gilt daher: $iSt/aE = DiffSts \times aE$ ⁴⁾. Man kann daher sagen, die Anrechnung ist günstiger, wenn $DiffSts(a) \times aSts < DiffSts$ ist.

Der Abzug ist günstiger, wenn $aSts \times DiffSts(a) > DiffSts$ ist. Dies wird nach Meinung Michels in der Regel nur bei sehr hohen ausländischen Steuersätzen der Fall sein, weil der $DiffSts(a)$ im allgemeinen ähnlich hohe Werte ausweist wie der $DiffSts$ ⁵⁾.

Dem kann aber meiner Meinung nach nicht gefolgt werden. Zwar ist es richtig, daß die obige Bedingung um so eher erfüllt ist, je größer die ausländischen Steuersätze sind, andererseits darf nicht übersehen werden, daß sich dieser Vergleich auf den Fall von negativen inländischen Einkünften und größeren positiven ausländischen Einkünften bezieht. Dabei wurde

1) Im vorherigen Fall war eine Unterscheidung zwischen der Einkommen- und Körperschaftsteuer nicht erforderlich, da keine inländische Steuer anfiel. Die unterschiedlichen Steuersätze konnten daher keine Bedeutung erlangen.

2) Erläuterungen siehe S. 28 und S. 100

3) S.o.S. 28, dort Fußn. 1

4) Vgl. o.S. 28

5) Michels DB 1981, 26 und S. 27 dort auch Fußn. 32

weiter davon ausgegangen, daß die ausländische Steuer größer als die inländische ist, jedoch kleiner als die Summe der in- und ausländischen Einkünfte ¹⁾. Diese Prämisse steht aber der Annahme von extrem hohen ausländischen Steuern entgegen.

$$aSts \times DiffSts(a) \stackrel{?}{=} DiffSts$$

$$aSts \times \frac{(iSt/i+aE)-(iSt/i+aE-aSt)}{aSts \times aE} \stackrel{?}{=} \frac{(iSt/i+aE)-iSt/iE}{aE}$$

$$iSt/iE = 0 \stackrel{?}{=} iSt/i+aE-aSt$$

Unter den gegebenen Bedingungen kann der Betrag $i+aE-aSt$ nicht auf Null sinken, so daß in der Regel noch eine deutsche Steuer anfällt ²⁾.

Die Gegenüberstellung zeigt, daß in der Praxis die Anrechnung günstiger sein wird; nie kann sie schlechter sein als der Abzug. Michels ³⁾ ist daher nur insoweit zu folgen, als er zutreffend feststellt, daß im vorliegenden Verlustfall im allgemeinen die Anrechnung günstiger ist. Nicht richtig ist, daß bei sehr hohen ausländischen Steuersätzen die Abzugsmethode vorteilhaft sein kann.

Im Bereich der Körperschaftsteuer ergibt sich der Vergleich Anrechnung - Abzug im Thesaurierungsfall:

$$aSt \stackrel{?}{=} aSt + 56 \% (i+aE-aSt).$$

Da in diesem Fall die $aSt < i+aE$ ist, liegt der Wert der Summe $i+aE-aSt$ über Null, es gilt: $0 < 56 \% (i+aE-aSt)$. Die Anrechnung ist vorteilhafter als der Abzug. Im Ausschüttungsfall beträgt die Belastung beim Anrechnungsverfahren: $aSt + 36 \% (i+aE-aSt)$ (vgl. KStR zu § 32 Abschn. 86 Abs. 5). Das entspricht der Belastung bei Wahl des Abzugsverfahrens. Ausländische Steuern können bei der Anrechnung aber nur in Höhe der anrechenbaren Steuern abgezogen werden. Hier war angenommen worden, die ausländische Steuer sei größer als die inländische. Die Aus-

1) $i+aE > aSt > iSt/i+aE$

2) Allenfalls dann, wenn die um die ausländische Steuer verminderte Summe der in- und ausländischen Einkünfte in den Bereich herabsinkt, in dem keine Steuern erhoben werden (steuerfreies Existenzminimum), fällt keine inländische Steuer an.

3) Michels DB 1981, 26f.

landssteuer kann daher nicht voll, sondern nur in Höhe von 56 % der ausländischen Einkünfte abgezogen werden. Beim Abzug kann dagegen die gesamte Steuer abgezogen werden. Das Abzugsverfahren ist günstiger ¹⁾.

3. Fall:

Im dritten und letzten Fall ($i+aE > aSt < iSt/i+aE$) beträgt die Gesamtbelastung bei der Anrechnung: $iSt/i+aE$. Bei negativen Inlandseinkünften entfällt die gesamte deutsche Steuer auf die Einkünfte aus dem ausländischen Staat. Die ausländische Steuer kann voll angerechnet werden. Beim Abzug ergibt sich keine Änderung gegenüber dem 2. Fall. Eine Gegenüberstellung von Anrechnungs- und Abzugsverfahren bei der Einkommensteuer ergibt folgendes:

$$\begin{aligned} iSt/i+aE &\stackrel{?}{=} aSt + (iSt/i+aE) - aSt \times DiffSts(a) \\ DiffSts(a) &\stackrel{?}{=} 1 \end{aligned}$$

Der Differenzsteuersatz liegt in der Praxis immer unter 100 %. Deshalb ist die Anrechnung immer vorteilhafter als der Abzug ²⁾.

Bei der Körperschaftsteuer gilt im Thesaurierungsfall:

$$\begin{aligned} 56 \% \times i+aE &\stackrel{?}{=} aSt + 56 \% \times i+aE - 56 \% aSt \\ 56 \% aSt &\stackrel{?}{=} aSt \\ \underline{0 < 44 \% aSt} \end{aligned}$$

Die Anrechnung ist immer günstiger.

Im Ausschüttungsfall ergeben sich die gleichen Bedingungen wie im obigen Fall, nämlich jeweils: $aSt + 36 \% (i+aE - aSt)$. Da hier die gesamte Auslandssteuer angerechnet werden kann und die Bemessungsgrundlage mindert, führen beide Verfahren zu gleichen Ergebnissen.

1) Vgl. Müller-Dott IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 628

2) Michels DB 1981, 25

2. Ausübung des Wahlrechts nach § 34c II EStG

a) Möglichkeiten

Die Möglichkeiten bei der Ausübung des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug hängen davon ab, ob der Steuerpflichtige Einkünfte aus einem oder mehreren ausländischen Staaten bezieht.

aa) Ein ausländischer Staat

Bezieht der Steuerpflichtige ausländische Einkünfte aus einem ausländischen Staat, könnte man daran denken, das Wahlrecht so auszuüben, daß man bis zur Ausschöpfung des Anrechnungshöchstbetrags die Anrechnung wählt. Für einen eventuellen Steuerüberhang wäre es dann sinnvoll, zum Steuerabzug überzuwechseln. Die Anrechnung nach § 34c I EStG bezieht sich auf ausländische Steuern, die in einem ausländischen Staat auf alle von dort stammenden ausländischen Einkünfte erhoben werden ¹⁾. Aufgrund der Verweisung des § 34c II EStG auf § 34c I EStG (Abzug statt Anrechnung) muß folglich für das Wahlrecht das gleiche gelten. Nur wenn sämtliche Voraussetzungen des Absatz I erfüllt sind, kann der Abzug gewählt werden ²⁾. Mit anderen Worten, die Wahl zwischen Anrechnung und Abzug kann für alle Einkünfte aus einem Staat nur einheitlich ausgeübt werden ³⁾.

Diese Auffassung stimmt mit der Ansicht der Bundesregierung überein ⁴⁾. Es ist nicht möglich, das Wahlrecht so auszuüben, daß ein Teil der ausländischen Steuern auf die deutsche Steuer

1) Manke DStZ 1980, 324; vgl. Söffing/Wrede FR 1980, 382

2) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18; Söffing/Wrede FR 1980, 382

3) Manke DStZ 1980, 324; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18; vgl. Söffing/Wrede FR 1980, 382; Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 622; Krabbe NST Intern.SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 4; Blümich-Falk § 34c Rd. 60; so auch die neuen EStR zu § 34c Abschn. 213c 4

4) BT-Drucks. 8/3648 S. 21

angerechnet wird, der übrige Teil dagegen bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen wird ¹⁾.

Für diese Auffassung spricht auch ein praktisches Argument. Würde man eine derartige differenzierte Handhabung des Wahlrechts zulassen, ergäben sich große Anwendungsschwierigkeiten. Der Abzug von nicht anrechnungsfähigen ausländischen Steuern würde zu einer niedrigeren Bemessungsgrundlage für die deutsche Steuer führen, also zu einer Senkung der deutschen Gesamtsteuer. Das wiederum hätte eine Verminderung des Teils der deutschen Steuer, der auf die ausländischen Einkünfte entfällt, zur Folge. Es käme dann zu einer Senkung des Anrechnungshöchstbetrags ²⁾.

Aufgrund des geringeren Anrechnungshöchstbetrags würde ein erneuter Steuerüberhang entstehen. Sofern man den erneuten Überhang ebenfalls bei der Bemessungsgrundlage abziehen würde, hätte dies eine weitere Senkung des Höchstbetrags zur Folge. Das "Spiel" ließe sich theoretisch unendlich fortsetzen. In der Praxis müßte man im Wege einer komplizierten Annäherungsrechnung die vorteilhafteste Lösung suchen. Eine derart aufwendige Rechnung bei ausländischen Einkünften aus einem Staat hat der Gesetzgeber zurecht verhindert ³⁾.

Die Beschränkung des Wahlrechts auf vollen oder gar keinen Abzug läßt sich allerdings entgegen Hundt ⁴⁾ nicht mit dem Hinweis auf die per-country-limitation stützen. Hundt schreibt

1) Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811; derselbe BB 1980, 1148; Baranowski NWB Fach 3b S. 2658 mit Beispiel; Blümich-Falk § 34c Rd. 60

2) Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811. Der Anrechnungshöchstbetrag beträgt:

$$X = \frac{aE \times dSt}{i + aE} = \frac{aE \times iSt}{i + aE}$$

Beim Abzug verringert sich die deutsche Steuer auf den Betrag $iSt/i+aE-aSt$. Das führt zu einer Senkung des Anrechnungshöchstbetrags.

3) Vgl. Krabbe RWP Band 4 D ESt II B S. 1812; derselbe BB 1980, 1148 und NST Intern. SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 4

4) DB-Beilage 17/80 S. 18

" Hinsichtlich der Koppelung des Absatz II an den Absatz I kommt die per-country-limitation jedoch noch insoweit zum Tragen, als bei Absatz II die Option für den Abzug nur einheitlich für ein bestimmtes Land erfolgen kann ". Das halte ich aus folgendem Grund nicht für zutreffend. Die per-country-limitation betrifft die Anrechnungsberechnung bei Einkünften aus mehreren ausländischen Staaten. Sie kann daher im Hinblick auf einen bestimmten ausländischen Staat keine Bedeutung haben.

Richtig ist meines Erachtens vielmehr, wie auch Hundt ¹⁾ zunächst treffend feststellt, daß der per-country-limitation beim Steuerabzug von ihrer systematischen Stellung und ihrem Sinn her keine Bedeutung zukommt.

bb) Mehrere ausländische Staaten

Bei Einkünften aus mehreren ausländischen Staaten stellt sich die Frage, ob das Wahlrecht für jeden ausländischen Staat getrennt ausgeübt werden darf oder nicht. Auch hier ergibt sich die Antwort aus dem Zusammenhang von Absatz II und Absatz I. Die Steueranrechnung nach § 34c I EStG findet jeweils in Bezug auf einen bestimmten ausländischen Staat statt. In § 34c I 1 am Ende heißt es: "...die auf Einkünfte aus diesem Staat entfällt ". Für die Wahlmöglichkeit folgt daraus, daß für jeden Staat einzeln entschieden werden kann, ob die Steueranrechnung oder der Abzug gewählt wird ²⁾. Das Wahlrecht kann bei mehreren ausländischen Staaten für jeden dieser Staaten getrennt ausgeübt werden ³⁾. Es ist also möglich, für Einkünfte aus einem oder mehreren ausländischen Staaten den

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18

2) Vgl. dazu Manke DStZ 1980, 324; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18; Krabbe NSt Intern. SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 4; Blümich-Falk § 34c Rd. 61

3) Baranowski NWB Fach 3b S. 2658; Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B S. 1812; Manke DStZ 1980, 324; Söffing/Wrede FR 1980, 382; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18; Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 622

Steuerabzug zu beantragen, es dagegen für Einkünfte aus anderen Staaten bei der Anrechnung zu belassen ¹⁾.

Das führt dazu, daß bereits bei einer Beteiligung von zwei ausländischen Staaten eine Vielzahl von Wahlmöglichkeiten besteht. Der Steuerpflichtige kann wählen, ob er die Steuer aus beiden Staaten einheitlich anrechnen oder abziehen will. Er kann auch die Steuern eines Staates von der Bemessungsgrundlage abziehen und die eines anderen anrechnen oder umgekehrt ²⁾. Bei drei ausländischen Staaten ergeben sich auf diese Weise schon acht verschiedene Wahlmöglichkeiten.

Um bei Einkünften aus mehreren ausländischen Staaten jeweils die günstigste Möglichkeit herauszufinden, sind umfangreiche Berechnungen erforderlich. Zunächst muß in Bezug auf jeden ausländischen Staat isoliert geprüft werden, ob das Anrechnungs- oder Abzugsverfahren vorteilhaft ist. Empfiehlt sich danach in einzelnen Fällen der Steuerabzug, treten weitere Schwierigkeiten auf. Wie bereits gezeigt ³⁾, hat der Abzug der Steuern eines Staates Einfluß auf die Höchstbetragsrechnung hinsichtlich anderer Staaten ⁴⁾. Das erfordert eine Überprüfung der getroffenen Entscheidungen bezüglich Anrechnung und Abzug. Zeigt sich dabei, daß es bei einem oder mehreren ausländischen Staaten sinnvoll ist, zum Abzugsverfahren überzugehen, wiederholen sich diese Rechengvorgänge. Eine aufwendige Annäherungsrechnung ist nicht zu vermeiden.

Zu weiteren Erschwernissen kommt es, wenn der Steuerabzug in den Verlustabzug nach § 10d EStG eingeht. Der Steuerpflichtige muß dann die steuermindernden Wirkungen des Abzugs in anderen

1) Vgl. Söffing/Wrede FR 1980, 382

2) Vgl. dazu Krabbe BB 1979, 1341; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18

3) S.o.S. 122

4) Vgl. Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1812

Wirtschaftsjahren in seine Überlegungen miteinbeziehen. Es ist daher äußerst schwierig, die vorteilhafteste Wahlmöglichkeit zu ermitteln ¹⁾.

Meines Erachtens liegt in den komplizierten Berechnungen ein schwerwiegender Nachteil der Neuregelung, der im Rahmen einer Fortentwicklung nicht außer acht gelassen werden darf. Eine für den Steuerpflichtigen günstige Maßnahme, wie der Steuerabzug, verliert für die Praxis erheblich an Wert, wenn es im Einzelfall nur mit unverhältnismäßig hohem Aufwand möglich ist, diese Vorteile voll auszunutzen. Im Hinblick auf die per-country-limitation ist die jetzt bestehende Regelung zur Ausübung des Wahlrechts bei mehreren ausländischen Staaten jedoch konsequent und folgerichtig ²⁾. Die Möglichkeit einer differenzierten Wahl ist dagegen nicht, wie Hundt meint ³⁾, durch die per-country-limitation bedingt. Dem Gesetzgeber steht es auch bei Beibehaltung der Pro-Land-Begrenzung frei, wie er die Ausübung des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug gestaltet.

Zuzustimmen ist Hundt insoweit, als die Praktikabilität des Verfahrens durch Einführung der over-all-limitation hätte verbessert werden können ⁴⁾. Bei der over-all-limitation wird der Anrechnungshöchstbetrag in Bezug auf alle ausländischen Staaten, aus denen dem Steuerpflichtigen Einkünfte zufließen, zusammen ermittelt. Das würde zu einer Vereinfachung führen, da im Verhältnis zu den Staaten, in denen es der Steuerpflichtige bei der Anrechnung beläßt, nur ein (gemeinsamer) Höchstbetrag ermittelt werden müßte. Völlig vermeiden könnte man die genannten Schwierigkeiten nur, wenn man dem Steuerpflichtigen ledig-

1) So Krabbe BB 1980, 1148; vgl. Blümich-Falk § 34c Rd. 61

2) So auch Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1812; derselbe BB 1980, 1148

3) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18

4) Dazu s.u.S. 259f.

lich die Wahl ließe, entweder alle ausländische Steuern im Wege des Steuerabzugs zu berücksichtigen, oder sie unter Einführung der over-all-limitation insgesamt anzurechnen ¹⁾. Ausgeübt werden kann das Wahlrecht bis zum Eintritt der Rechtskraft durch Stellung des Antrags auf Steuerabzug ²⁾. Dies kann grundsätzlich auch noch im Rechtsbehelfsverfahren geschehen, mit Ausnahme des Revisionsverfahrens ³⁾. Anträge bezüglich des sachlichen Rechts (insbesondere Wahlrechte) können dort nicht mehr gestellt werden ⁴⁾. Der Bundesfinanzhof ist als reine Rechtsinstanz an die tatsächlichen Feststellungen der Finanzgerichte gebunden ⁵⁾.

b) Praktische Empfehlung

Das Wahlrecht kann im Hinblick auf ein ausländisches Land nur einheitlich wahrgenommen werden. Es empfiehlt sich daher für den Steuerpflichtigen, der lediglich aus einem ausländischen Staat Einkünfte bezieht, die oben erarbeiteten Entscheidungskriterien heranzuziehen ⁶⁾. Sofern eine Anrechnung mangels Vorliegen der Voraussetzungen ausscheidet, ist es immer sinnvoll, den Antrag auf Abzug der ausländischen Steuern zu stellen. Zu beachten sind allerdings die Auswirkungen des Steuerabzugs auf Steuervergünstigungen, deren Höhe von der tariflichen Einkommensteuer abhängt (vgl. § 4 Nr. 3 ErfinderVO; §§ 16, 17, 21, 22 BerlinFG). Wenn der Abzug beantragt wird, ermäßigt sich die tarifliche Einkommensteuer, die für die genannten Vergünstigungen maßgebend ist ⁷⁾. Die steuerlichen Vorteile, die durch die Steuerermäßigung entstehen, vermindern sich dadurch.

1) Krabbe BB 1979, 1341

2) Vgl. Tipke § 20 3.8. S. 580

3) So Manke DStZ 1980, 324

4) Tipke § 20 3.613 S. 577

5) Weber-Fas S. 197; Kruse § 36 I S. 363

6) S.o.S. 108 - 120

7) Blümich-Falk § 34c Rd. 62

Bezieht der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten, ist es ohne weiteres nicht möglich, hierfür Entscheidungshilfen zu geben. In Beziehung zu jedem einzelnen der ausländischen Staaten gelten die oben angesprochenen Entscheidungsrichtlinien. Sofern der Steuerpflichtige aufgrund dieser Empfehlungen gegenüber einzelnen Ländern den Steuerabzug wählt, wird dadurch die Höchstbetragsrechnung für die anderen Länder beeinflusst. Der auf dieser Grundlage neu zu ermittelnde Anrechnungshöchstbetrag fällt kleiner aus. Das wiederum kann dazu führen, daß es sich in Bezug auf den betreffenden ausländischen Staat empfiehlt, jetzt doch das Abzugsverfahren zu wählen. Eine solche neue Entscheidungsfindung muß gegenüber jedem anderen ausländischen Staat, bei dem der Steuerpflichtige ursprünglich die Anrechnung wählen wollte, erfolgen. Sofern diese Neuberechnung dazu führt, im Hinblick auf einen oder mehrere Staaten jetzt doch zum Abzugsverfahren überzugehen, setzt sich der Kreislauf fort.

Aber selbst dann, wenn man diese Berechnungen bis zum Ende durchführt, bedeutet das noch nicht unbedingt, daß man jetzt auch die vorteilhafteste Kombination von Anrechnung und Abzug ermittelt hat. Wie die Vergleiche zwischen Anrechnungs- und Abzugsverfahren gezeigt haben, fallen die jeweiligen Vorteile der einen Methode gegenüber der anderen unterschiedlich hoch aus. Sie werden beeinflusst durch die Höhe der ausländischen Einkünfte und ausländischen Steuern, zum Teil noch durch die Höhe der inländischen Einkünfte. Es kann sinnvoll sein, bei einem ausländischen Staat entgegen den Entscheidungsrichtlinien nicht zum Steuerabzug überzugehen. Auf diese Weise verhindert man, daß Vorteile, die sich durch die Wahl des Abzugs ergeben, durch Nachteile bei anderen Staaten, die infolge geringerer Anrechnungshöchstbeträge entstehen, zunichte gemacht werden. Daher muß immer geprüft werden, ob die Steuerersparnisse, die das Abzugsverfahren im Verhältnis zu einem ausländischen Land bewirkt, nicht durch Nachteile bei anderen Staaten kompensiert oder gar überkompensiert werden.

Diese Überlegungen zeigen, daß es bei ausländische Einkünften aus mehreren Staaten in der Regel nicht möglich ist, losgelöst vom konkreten Einzelfall allgemeine Entscheidungsrichtlinien für die Ausübung des Wahlrechts zwischen Steueranrechnung und -abzug zu geben.

Lediglich wenn sich an Hand der genannten Entscheidungskriterien ergibt, daß im Verhältnis zu jedem einzelnen der ausländischen Staaten entweder immer der Steuerabzug oder immer die Steueranrechnung vorteilhaft ist, bleibt es bei diesem Ergebnis. Das gilt auch dann, wenn zwar zum Teile das Abzugsverfahren gewählt wurde, sich bei einer Neuberechnung der Anrechnungshöchstbeträge aber keine anderen Entscheidungsempfehlungen ergeben. Werden die Höchstbeträge auch jetzt noch nicht voll ausgeschöpft, sind Neuberechnungen und Zweckmäßigkeitsvergleiche nicht erforderlich.

c) Anwendungsschwierigkeiten

Wie sich gezeigt hat, ist die Wahl zwischen Anrechnung und Abzug mit umfangreichen Berechnungen verbunden. Die rechnerischen Schwierigkeiten bei der Feststellung der optimalen Kombination von Anrechnung und Abzug ergeben sich teilweise aus drei Faktoren. Das sind einmal die Vielzahl von verschiedenen Wahlmöglichkeiten, die sich aus der mitunter großen Zahl an Kombinationsmöglichkeiten bei Beteiligung von mehreren ausländischen Staaten ergeben ¹⁾. Weiter werden die Berechnungen durch Beeinflussung der Anrechnungshöchstbeträge bei der Wahl des Steuerabzugs erschwert. Schließlich treten noch besondere Schwierigkeiten auf, wenn die ausländische Steuer in den Verlustabzug nach § 10d EStG eingeht ²⁾. Es fragt sich daher, ob die genannten Probleme bei der Feststellung der vorteilhaftesten Ausübung des Wahlrechts nicht möglicherweise so gravierend sind, daß sie eine sinnvolle Wahl verhindern.

1) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 18; Krabbe BB 1980, 1148

2) Vgl. Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1812; derselbe BB 1980, 1148

Diese Frage läßt sich meines Erachtens nicht einheitlich beantworten. Soweit es um das Rechnerische geht, ergeben sich keine Probleme, sobald elektronische Rechner zum Einsatz kommen. Allenfalls die einmalige Programmierung stellt eine Schwierigkeit dar. Anders sieht es dagegen aus, wenn derartige technische Hilfsmittel nicht zur Verfügung stehen. Dann dürfte es praktisch nicht möglich sein, bei Einkünften aus vielen ausländischen Staaten die günstigste Konstellation heraus zu finden.

Bedenken muß man, daß eine aufwendige Rechnung zur Ermittlung der steuergünstigsten Wahl auch mit Kosten verbunden ist. Diese können die Vorteile einer weniger vorteilhaften Wahlkombination aufzehren oder gar überschreiten. Die steuerlichen Vorteile, die durch immer weitere Annäherungsrechnungen erzielt werden können, werden nämlich immer kleiner, während die Kosten steigen. Insbesondere kleine Unternehmen, die keinen Zugang zu elektronischen Datenverarbeitungsanlagen haben, stehen vor der Alternative, entweder technische Hilfsmittel unterstützend heranzuziehen oder sie nehmen es in Kauf, unter Umständen ihr Wahlrecht nicht sinnvoll auszuüben.

Das Ergebnis mag rechtspolitisch bedenklich sein. Es zeigt aber, daß aufwendige und komplizierte Berechnungen zumindest grundsätzlich kein Hindernis bilden, das einer vorteilhaften Ausübung des Wahlrechts zwischen Anrechnung und Abzug entgegensteht. Ein Problem stellen dagegen die Kosten dar, die diese Rechnungen verursachen. Sie mindern den Steuervorteil für den Steuerpflichtigen, ohne gleichzeitig dem Fiskus zu gute zu kommen.

Bei innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung geht es darum, ob und inwieweit der Fiskus zugunsten des Steuerpflichtigen auf Steuern verzichtet. Komplizierte Berechnungen führen dazu, daß zwar der Fiskus Einbußen erleidet, der Steuerpflichtige trotzdem keine gleichwertigen Vorteile erlangt. Derartige Verluste lassen sich

nie völlig vermeiden. Die Berechnungskosten dürfen jedoch nicht, wie es hier durchaus vorkommen kann, zum Erfolg außer Verhältnis stehen. Weitere Erschwernisse ergeben sich, wenn man die Verwaltungserlasse in die Überlegungen miteinbezieht.

V. Bedeutung der Verwaltungserlasse

1. Pauschalierungserlaß

a) Einkommensteuer

Die Auswirkungen der Steuerpauschalierung sind unterschiedlich, je nachdem ob der Steuerpflichtige Gewinne oder Verluste erzielt. Mit Gewinnfall ist der Fall positiver in- und positiver ausländischer Einkünfte gemeint. Alle anderen Situationen sind demnach Verlustfälle.

aa) Gewinnfall

Der Gesamtbelastungsvergleich zwischen Abzugs- und Pauschalierungsmethode bei der Einkommensteuer ergibt folgendes:

Gesamtbelastung beim Abzug: ¹⁾ $aSt + (iSt/i + aE) - aSt \times DiffSts(a)$

Gesamtbelastung bei der Pauschalierung: ²⁾
 $aSt + 25 \% \times aE + iSt/iE$

Gegenüberstellung:

$aSt + (iSt/i + aE) - aSt \times DiffSts(a) \stackrel{?}{=} aSt + 25 \% \times aE + iSt/iE$
 $DiffSts \times aE - aSts \times aE \times DiffSts(a) \stackrel{?}{=} 25 \% \times aE$

$DiffSts - 25 \% \stackrel{?}{=} aSts \times DiffSts(a)$

Der Abzug ist daher vorzugswürdig, wenn $DiffSts - 25 \% < aSts \times DiffSts(a)$ ist, andernfalls empfiehlt es sich, die Pauschalierung zu wählen.

Bezieht man in den Vergleich auch die Anrechnungsmethode ein, ergibt sich dann eine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage, wenn der Abzug vorteilhafter als die Anrechnung und vorteilhafter als die Pauschalierung ist. Da bei voller Anrechenbarkeit ausländischer Steuern die Anrechnung gegenüber dem Abzug stets vorzugswürdig ist, hat der Abzug allenfalls bei

1) S.o.S. 100

2) S.o.S. 29

bei Steuerüberhängen Bedeutung.

Wie oben gezeigt ¹⁾, ist in diesen Fällen die Anrechnung gegenüber der Pauschalierung immer vorzugswürdig. Es kommt daher nicht darauf an, wann die Pauschalierung gegenüber dem Abzug sinnvoller ist, da in jedem Fall die Anrechnung zu besseren Ergebnissen führt ²⁾. Sofern nicht anrechenbare Steuerüberhänge entstehen, spielt die Möglichkeit der Steuerpauschalierung bei der Einkommensteuer keine Rolle. Die Entscheidung fällt lediglich zwischen der Anrechnung und dem Abzug ³⁾. Der Abzug ist dann zu wählen, wenn $aSts \times DiffSts(a) > diSts$; andernfalls ist die Anrechnung vorzuziehen.

Zusammenfassend ergibt sich bei der Einkommensteuer im Gewinnfall folgendes Bild. Können die ausländischen Steuern voll angerechnet werden, fällt die Entscheidung zwischen der Anrechnungs- und Pauschalierungsmethode; das Abzugsverfahren spielt keine Rolle. Die Neufassung hat zu keiner Änderung geführt. Bei Steuerüberhängen führt die Einführung des Abzugsverfahrens zu einer neuen Situation. Die Entscheidung im Hinblick auf die vorteilhafteste Wahlausübung fällt zwischen der Abzugs- und Anrechnungsmethode. Die Pauschalierungsmethode spielt hier keine Rolle.

bb) Verlustfälle

(1) Negative Summe der Einkünfte

Der Vorteilhaftigkeitsvergleich zwischen Abzug und Pauschalierung bereitet im Verlustfall keine Schwierigkeiten, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ ist. Beim Abzug fällt keine inländische Steuer an; die ausländische Steuer wird im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG berücksichtigt. Bei der Pau-

1) S.o.S. 29

2) So auch Michels DB 1981, 25

3) Michels DB 1981, 25

schalierung ist das nicht möglich. Bei positiven ausländischen Einkünften werden darauf Steuern in Höhe von 25 % erhoben ¹⁾. Der Abzug ist daher immer vorteilhafter. Das gilt auch gegenüber dem Anrechnungsverfahren. Dort ist die Gesamtbelastung zwar die gleiche wie beim Abzug es entfällt aber der Verlustabzug.

(2) Positive Summe der Einkünfte

(a) Negative ausländische Einkünfte

Erzielt der Steuerpflichtige negative ausländische Einkünfte und höhere positive inländische Einkünfte, ergibt sich insgesamt ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte.

Auf negative ausländische Einkünfte entfällt bei der Pauschalierung keine deutsche Steuer (Gesamtbelastung: $aSt + iSt/iE$). Beim Abzugsverfahren werden die ausländische Steuern bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen (Gesamtbelastung: $aSt + (iSt/i+aE)$ -Steuerersparnis). Das geschieht unabhängig von der Höhe der ausländischen Einkünfte, also auch bei Verlusten. Der Steuerabzug ist immer vorzugswürdig, da bereits der Betrag der inländischen Steuern auf die Inlandseinkünfte größer ist als die deutsche Steuer auf die in- und ausländischen Einkünfte. Wie bereits festgestellt wurde ²⁾, führt das Abzugsverfahren in diesem Fall auch gegenüber dem Anrechnungsverfahren zu besseren Resultaten. Die Abzugsmethode ist daher das vorteilhafteste Verfahren.

(b) Negative inländische Einkünfte

Schwieriger verhält es sich, wenn trotz negativer inländischer Einkünfte aufgrund größerer positiver ausländischer Einkünfte insgesamt ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte entsteht.

1) Damit der Gesamtbetrag der Einkünfte insgesamt noch negativ wird, sind dann jedoch größere inländische Verluste erforderlich.

2) S.o.S. 115

Dann ergibt sich folgendes:

Bei der Pauschalierung ergibt sich das gleiche Bild wie im Gewinnfall ¹⁾. Die Gesamtbelastung beläuft sich auf: $aSt + 25 \% + iSt/iE$. Da bei negativen inländischen Einkünften eine inländische Steuer nicht anfällt, beträgt die Gesamtbelastung bei der Pauschalierung: $aSt + 25 \% aE$.

Auch beim Abzug ergibt sich, sofern die ausländische Steuer kleiner als die Summe der in- und ausländischen Einkünfte ist ²⁾, keine Änderung gegenüber dem Gewinnfall. Es bleibt insoweit bei der ursprünglichen Entscheidungsregel für den Gewinnfall ³⁾. Ist dagegen die ausländische Steuer größer als die Summe der In- und Auslandseinkünfte, dann entsteht durch den Steuerabzug insgesamt ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte ³⁾. Eine inländische Steuer fällt nicht an. Die Gesamtbelastung entspricht der ausländischen Steuer. Nicht abzugsfähige ausländische Steuern gehen in den Verlustabzug nach § 10c EStG ein. Der Abzug ist in diesem Fall bereits ohne Berücksichtigung des Verlustabzugs günstiger als die Pauschalierung.

Bezieht man in den Vergleich das Anrechnungsverfahren mit ein, ergibt sich folgendes:

Die Gesamtbelastung bei der Anrechnung beträgt:

$$aSt + iSt/iE (=0) + iSt/aE - anrbSt.$$

Infolge der oben beschriebenen Modifizierung der Höchstbetragsformel ⁵⁾ ergibt sich, daß die ausländische Steuer höchstens

1) Michels DB 1981, 26

2) Diese Unterscheidung ist erforderlich, weil für den Fall $aSt < GdE$ der Steuerabzug in voller Höhe in der Zuflußperiode wirksam wird. Ist die $aSt > GdE$, kommt zumindest teilweise der Verlustabzug nach § 10d EStG zum tragen.

3) S.o.S. 132

4) Vgl. Michels DB 1981, 26

5) S.o.S. 115; Michels DB 1981, 25f.

bis zu dem Betrag der inländischen Steuer angerechnet werden kann. Die Gesamtbelastung bei der Anrechnung beläuft sich daher mindestens auf die ausländische Steuer (oder auf die höhere inländische). Sofern die ausländische Steuer kleiner als die inländische Steuer auf die Summe der Einkünfte ist, beträgt die Gesamtbelastung bei der Anrechnung: $aSt + (iSt/i+aE) - aSt = i+aE \times diSts$ oder $iSt/iE (=0) + iSt/aE = aE \times DiffSts$. Ist dagegen die ausländische Steuer höher als die deutsche Steuer, ergibt sich eine Gesamtbelastung von: $aSt + (iSt/i+aE) - (iSt/i+aE) = aSt$ ¹⁾.

Bei einem Dreiervergleich zwischen Anrechnung - Abzug und Pauschalierung ergeben sich wieder mehrere Möglichkeiten, je nachdem ob die ausländische Steuer größer oder kleiner als die Summe der Einkünfte ist und je nachdem ob sie über oder unter dem Betrag der inländischen Steuer liegt ²⁾.

Fallsituation 1:

$$i+aE < aSt > iSt/i+aE$$

Der Zweiervergleich Abzug - Pauschalierung hatte für diesen Fall ergeben, daß der Abzug immer günstiger ist ³⁾. Die Gesamtbelastung beim Abzug beläuft sich auf die ausländische Steuer. Bei der Anrechnung beläuft sie sich ebenfalls auf diesen Wert. Da das Abzugsverfahren gegenüber der Anrechnung den Vorzug hat, daß nicht abzugsfähige ausländische Steuern über § 10d EStG berücksichtigt werden können, ist grundsätzlich der Abzug immer das günstigste Verfahren. Etwas anderes kann allenfalls bei ausländischen Einkünften aus mehreren ausländischen Staaten gelten, da der Abzug die Anrechnungshöchstbeträge beeinflusst.

1) Vgl. Michels DB 1981, 26 (1b, c)

2) S.o.S. 117

3) S.o.S. 117

Fallsituation 2:

$$i+aE > aSt > iSt/i+aE$$

Der Vergleich zwischen dem Abzugsverfahren und der Steuerpauschalierung fällt zugunsten des Abzugs aus, wenn: $DiffSts - 25 \% < aSts \times DiffSts(a)$ ¹⁾. Im Falle der Anrechnung können ausländische Steuern bis zur Höhe der deutschen Steuer angerechnet werden, da die inländischen Steuer ganz auf die Auslandseinkünfte entfällt ²⁾.

Bei der Gegenüberstellung von Anrechnung und Pauschalierung ergibt sich: $aSt \stackrel{?}{=} aSt + 25 \% \times aE$

$$0 \stackrel{?}{=} 25 \% \times aE$$

$$0 < 1$$

Die Anrechnung ist demnach immer vorteilhafter als die Pauschalierung. Im Rahmen des Dreiervergleichs kann die Pauschalierung deshalb außer Betracht gelassen werden. Die Entscheidung fällt lediglich zwischen der Anrechnung und dem Abzug. Dazu wurde bereits festgestellt ³⁾, daß das Anrechnungsverfahren das vorteilhaftere ist ⁴⁾.

Fallsituation 3:

$$i+aE > aSt < iSt/i+aE$$

Der Vergleich zwischen Abzugsverfahren und dem Pauschalierungsverfahren ergibt, wie vorstehend, einen Vorteil für die Abzugsmethode, wenn $DiffSts - 25 \% < aSts \times DiffSts(a)$ ist. Bei Anwendung der Anrechnungsmethode ist die ausländische Steuer voll anrechenbar.

Die Gegenüberstellung des Anrechnungsverfahrens und der Pauschalierungsmethode ergibt:

$$aSt - iSt/i+aE \stackrel{?}{=} aSt + 25 \% \times aE$$

$$iSt/iE (=0) + iSt/aE \stackrel{?}{=} aSt + 25 \% \times aE$$

$$DiffSts \times aE \stackrel{?}{=} aSt + 25 \%$$

$$DiffSts \times aE \stackrel{?}{=} aE \times aSts + 25 \%$$

$$DiffSts \stackrel{?}{=} aSts + 25 \%$$

1) S.o.S. 131 und S. 134

2) Vgl. o.S. 117

3) S.o.S. 117ff. insbesondere S. 118, Fallkombination 2

4) Abs. Michels DB 1981, 26f.;

Der Vergleich zwischen Anrechnungs- und Abzugsverfahren ergab, daß die Anrechnung immer die bessere Methode darstellt ¹⁾. Das heißt, daß für die Entscheidung zwischen den einzelnen Verfahren das Abzugsverfahren keine Rolle spielen kann. Die Wahl muß zwischen dem Anrechnungsverfahren und dem Pauschalierungsverfahren getroffen werden. Wie soeben festgestellt, lautet die Entscheidungsregel $\text{DiffSts} \stackrel{?}{=} \text{aSts} + 25 \%$. Die Anrechnung ist das vorteilhaftere Verfahren wenn $\text{DiffSts} < \text{aSts} + 25 \%$; andernfalls empfiehlt es sich, die Pauschalierung zu wählen ²⁾.

Zusammenfassend läßt sich folgendes festhalten:

Im Verlustfall empfiehlt sich die Wahl des Abzugsverfahrens, wenn der Gesamtbetrag der Einkünfte negativ ist. Die Abzugsmethode ist ferner das vorteilhaftere Verfahren, wenn trotz negativer ausländischer Einkünfte noch ein positiver Gesamtbetrag der in- und ausländischen Einkünfte erzielt wird.

Für den Fall, daß bei Vorliegen von negativen inländischen Einkünften sich insgesamt noch eine positive Summe der Einkünfte ergibt, ist es nur bei der ersten Fallsituation ($i+aE < aSt > iSt/i+aE$) sinnvoll, den Abzug zu wählen. In den anderen Fällen ergibt sich im Vergleich zur bisherigen Rechtslage keine Änderung.

b) Körperschaftsteuer

aa) Gewinnfall

Ein Gesamtbelastungsvergleich zwischen der Abzugsmethode und dem Pauschalierungsverfahren bei der Körperschaftsteuer ergibt folgende Gegenüberstellungen:

1) S.o.S. 120

2) So im Ergebnis auch Michels DB 1981, 26 Tabelle 1a/2b/3

Gesamtbelastung beim Abzug beträgt 44 % aSt + 56 % iE + 56 % aE im Thesaurierungsfall; im Ausschüttungsfall dagegen 64 % aSt + 36 % iE + 36 % aE ¹⁾.

Im Fall der Pauschalierung beträgt die Gesamtbelastung bei Thesaurierung der Gewinne: aSt + 25 % aE + 56 % iE; bei Ausschüttung: aSt + 25 % aE + $\frac{11}{75}$ (aE-aSt-25 % aE)+ 36 % iE ²⁾.

Der Vergleich für den Fall der Thesaurierung ergibt:

$$\begin{aligned} 44 \% \text{ aSt} + 56 \% \text{ iE} + 56 \% \text{ aE} &\stackrel{?}{=} \text{aSt} + 25 \% \text{ aE} + 56 \% \text{ iE} \\ 31 \% \text{ aE} &\stackrel{?}{=} 56 \% \text{ aSt} \\ \frac{31}{56} \% \text{ aE} &\stackrel{?}{=} \text{aSts} \times \text{aE} \\ &\approx 55,4 \% \stackrel{3)}{=} \text{aSts} \end{aligned}$$

Der Abzug ist demnach vorteilhafter bei ausländischen Steuersätzen, die über 55,4 % liegen; bei kleineren ausländischen Steuersätzen ist dagegen die Pauschalierung empfehlenswert.

Im Fall der Ausschüttung sieht der Vergleich wie folgt aus:

$$\begin{aligned} 64 \% \text{ aSt} + 36 \% \text{ iE} + 36 \% \text{ aE} &\stackrel{?}{=} \text{aSt} + 25 \% \text{ aE} + \frac{11}{75} (\text{aE}-\text{aSt}-25 \% \text{ aE}) + 36 \% \text{ iE} \\ 8,25 \text{ aE} - 27 \text{ aSt} &\stackrel{?}{=} 11 \text{ aE} - 11 \text{ aSt} - 2,75 \text{ aE} \\ 11 \text{ aE} &\stackrel{?}{=} 11 \text{ aE} + 16 \text{ aSt} \\ 0 &\stackrel{?}{=} 16 \text{ aSt} \\ 0 &< 1 \end{aligned}$$

Im Ausschüttungsfall ist das Abzugsverfahren gegenüber der Pauschalierung vorzugswürdig. Das ergibt sich bereits daraus, daß bei Pauschalierung der auf die ausländischen Einkünfte entfallende Steuerteil beim Anteilseigner nicht angerechnet werden kann ⁴⁾.

Bezieht man in diesen Vergleich auch das Anrechnungsverfahren ein, dann sieht der Vergleich bei der Körperschaftsteuer wie folgt aus:

1) S.o.S. 103 und S. 104

2) S.o.S. 31f.

3) Genau: 55,35714 %

4) S.o.S. 35f.

(1) Thesaurierung

Wie oben festgestellt ¹⁾, ergibt ein Vergleich Abzug - Anrechnung im Fall der Thesaurierung bei voller Anrechenbarkeit der ausländischen Steuer, daß die Anrechnung immer sinnvoller ist. Es kommt daher nicht darauf an, wann der Abzug vorteilhafter als die Pauschalierung ist. In jedem Fall führt die Anrechnung zu günstigeren Ergebnissen. Für den Dreiervergleich kann das Abzugsverfahren außer Betracht bleiben. Die Entscheidung fällt zwischen dem Anrechnungs- und Pauschalierungsverfahren. Insoweit wurde bereits festgestellt, daß das Anrechnungsverfahren sinnvoller ist, wenn der $aSts > 31\%$ ²⁾ ist, andernfalls wäre die Steuerpauschalierung vorzuziehen. Durch die Gesetzesänderung ergibt sich keine neue Situation.

Der Steuerabzug kann nur dann Vorteile gegenüber dem Anrechnungsverfahren aufweisen, wenn eine volle Anrechnung der Auslandssteuern nicht möglich ist. Daher läßt sich allgemein sagen, daß das Abzugsverfahren nur dann in die Vorteilhaftigkeitsüberlegungen mit einbezogen werden muß, wenn bei der Anrechnung Steuerüberhänge entstehen. Für diesen Fall ergibt sich bei Thesaurierung der ausländischen Einkünfte folgendes: Der Vergleich Abzug - Anrechnung hat ergeben, daß die Anrechnung solange vorteilhafter ist, als die ausländische Steuer unter dem Betrag der ausländischen Einkünfte liegt, ($aSt < aE$). Der Abzug stellt im umgekehrten Fall das bessere Verfahren dar ³⁾. Der Vergleich Anrechnung - Pauschalierung hat zu dem Ergebnis geführt, daß die Anrechnung immer vorteilhafter ist ⁴⁾.

Die Gegenüberstellung Abzug - Pauschalierung sieht wie folgt aus:

$$44\% aSt + 56\% iE + 56\% aE \stackrel{?}{=} aSt + 25\% aE + 56\% iE$$

Das ergibt, wie gehabt, einen Vorteil zugunsten des Abzugsverfahrens, sofern der ausländische Steuersatz unter 55,4 % liegt ⁵⁾.

1) S.o.S. 109

2) S.o.S. 32

3) S.o.S. 109. Dabei wird die ausländische Steuer auf die nach deutschem Recht auf Nettobasis ermittelten ausländischen Einkünfte bezogen.

4) S.o.S. 32

5) S.o.S. 138

Im Hinblick auf den Dreiervergleich ergeben sich daraus folgende Konsequenzen:

Sofern die Möglichkeit zur Anrechnung besteht, bleibt die Pauschalierungsmethode für diesen Fall außer Betracht. Die Entscheidung fällt zwischen Abzugs- und Anrechnungsverfahren. Das Abzugsverfahren ist vorzugswürdig, bei ausländischen Steuersätzen von über 100 % ¹⁾.

(2) Ausschüttung ²⁾

Bei Ausschüttung der ausländischen Gewinne ergaben die Zweiervergleiche, daß die Anrechnungsmethode und die Abzugsmethode im Ergebnis gleich sind. Sofern die ausländische Steuer über 56 % liegt und es infolgedessen zu nicht anrechenbaren Steuerüberhängen kommt, ist allerdings das Abzugsverfahren vorzugswürdig. Beide Methoden führen zu vorteilhafteren Ergebnissen als das Pauschalierungsverfahren ³⁾. Dieses kann daher unberücksichtigt bleiben. Der Steuerpflichtige kann, sofern der ausländische Steuersatz nicht über 56 % liegt, grundsätzlich frei wählen zwischen Anrechnung und Abzug. Für ihn ändert sich im Ergebnis durch die neue Gesetzeslage nicht an seiner Gesamtbelastung; beide Wege führen zum gleich Ergebnis.

Das gilt uneingeschränkt aber nur, wenn der Steuerpflichtige ausländische Einkünfte aus einem ausländischen Staat bezieht. Fließen ihm Gewinne aus mehreren ausländischen Staaten zu, würde die Wahl des Abzugs die Anrechnungshöchstbeträge bei anderen Staaten beeinflussen. Dadurch könnte es zu Anrechnungsfällen kommen. In diesen Fällen empfiehlt sich, trotz grundsätzlich gleicher Belastungen die Wahl des Anrechnungsverfahrens.

1) S.o.S. 109

2) Wie oben gezeigt, kommt es hier nicht darauf an, ob bei der Anrechnung Überhänge entstehen oder nicht.

3) S.o.S. 36

bb) Verlustfälle

Der Körperschaftliche Gesamtbelastungsvergleich zwischen Abzug und Pauschalierung führt zu folgenden Resultaten.

(1) Negative Summe der Einkünfte

In den Fällen, in denen die Summe der in- und ausländischen Einkünfte negativ ist, fällt keine inländische Steuer an, sofern man den Abzug oder die Anrechnung wählt. Bei der Pauschalierung dagegen muß der Steuerpflichtige, wenn er positive ausländische Einkünfte ¹⁾ bezieht, eine 25 %-ige Pauschalsteuer auf die ausländischen Einkünfte und bei Ausschüttungen noch den Körperschaftsteuererhöhungsbetrag zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung entrichten. Sind die ausländischen Einkünfte, die bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nicht berücksichtigt werden (Erlaß I (IV)) negativ, fällt auch bei der Steuerpauschalierung keine inländische Steuer an. Im Ergebnis ist immer der Abzug zu wählen ²⁾, da hier die Möglichkeit besteht, ausländische Steuern im Wege des Verlustabzugs nach § 10d EStG zu berücksichtigen. Eine Berücksichtigung der im Ausland erhobenen Steuern innerhalb der Periode des Zuflusses der Einkünfte scheidet aus.

(2) Positive Summe der Einkünfte

(a) Negative ausländische Einkünfte

Ausländische Verluste werden im Inland nicht besteuert. Der Steuerabzug bietet auch bei negativen ausländischen Einkünften die Möglichkeit, ausländische Steuern von anderen Einkünften abzuziehen. Die Gesamtbelastung beim Abzug beträgt:

$aSt + 56 \% \times i+aE - 56 \% aSt;$

bei Ausschüttung: $aSt + 36 \% \times i+aE - 36 \% aSt.$

1) Diese Fallsituation setzt voraus, daß der Steuerpflichtige höhere inländische Verluste erzielt, als ausländische Gewinne.

2) Das gilt sowohl für den Fall der Thesaurierung als auch für den Fall der Ausschüttung.

Bei der Pauschalierung können die ausländischen Verluste nicht einmal im Rahmen des Verlustausgleichs berücksichtigt werden. Pauschal besteuerte ausländische Einkünfte sind von der deutschen Bemessungsgrundlage ausgenommen; bei negativen Einkünften entfällt die Steuerpauschale. Die Gesamtbelastung beträgt: $aSt + 56 \% iE$; im Ausschüttungsfall: $aSt + 36 \% iE$.

Die Anrechnung ausländischer Steuern scheidet aus, da auf negative ausländische Einkünfte keine deutsche Steuer entfällt. Die Gesamtbelastungen betragen:

$aSt + 56 \% \times i + aE$ und: $aSt + 36 \% \times i + aE$.

Vergleicht man alle Gesamtbelastungen, ist ohne weiteres zu erkennen, daß der Steuerabzug sowohl im Thesaurierungs- als auch im Ausschüttungsfall das vorteilhafteste Verfahren ist. Bisher war in diesem Fall immer die Anrechnung die günstigste Methode gewesen. Die durch den Steuerabzug eingetretenen Vorteile belaufen sich auf 56 %, bei Ausschüttung auf 36 % der ausländischen Steuern. Die Obergrenze der Steuerersparnis bildet die inländische Steuer auf die in- und ausländischen Einkünfte. Die Gesetzesänderung hat hier zu einer deutlichen Verbesserung für den Steuerpflichtigen geführt.

(b) Negative inländische Einkünfte

Bei der Pauschalierung der Steuer entfällt auf die ausländischen Gewinne die 25 %-ige Pauschalsteuer. Die Gesamtbelastung beträgt also: $aSt + 25 \% aE$ ¹⁾; bei Ausschüttung $aSt + 25 \% aE + \frac{11}{75} (aE - aSt - 25 \% aE)$.

Beim Abzugsverfahren muß unterschieden werden, je nachdem, ob die ausländische Steuer größer oder kleiner als die Summe der in- und ausländischen Einkünfte ist. Sofern die ausländische Steuer über die Summe der Einkünfte hinausgeht, ergibt sich sowohl bei Thesaurierung als auch bei Ausschüttung eine Belastung in Höhe der Auslandssteuer (aSt). Zusätzlich besteht die Möglichkeit, den überschießenden nicht abziehbaren Teil der aus-

1) Auf negative inländische Einkünfte entfällt natürlich keine deutsche Steuer.

ländischen Steuern im Wege des Verlustabzugs zu berücksichtigen ¹⁾. Besteht die Möglichkeit der Anrechnung, fällt die Entscheidung lediglich zwischen dem Abzugs- und dem Anrechnungsverfahren. Da beidemal eine Steuerbelastung in Höhe der ausländischen Steuer anfällt ²⁾, das Abzugsverfahren aber den Vorteil des Verlustabzugs hat, ist grundsätzlich immer der Abzug zu wählen. In den Verlustabzug geht bei Thesaurierung ein Betrag von $56 \% \times (i+aE-aSt)$ ein; bei Ausschüttung von $36 \% \times (i+aE-aSt)$.

Das gilt jedenfalls dann, wenn der Steuerpflichtige nur aus einem ausländischen Staat Einkünfte bezieht. Andernfalls kann es, da der Abzug die Anrechnungshöchstbeträge bei anderen Staaten mindert, trotzdem sinnvoll sein, die ausländische Steuer anzurechnen. Eine Entscheidung hängt dann vom Einzelfall ab.

In dem Fall, daß die ausländische Steuer geringer ist als die Summe der Einkünfte, ändert sich die Gesamtbelastung beim Abzug. Sie beträgt:

$aSt + 56 \% i+aE - 56 \% aSt$ bei Thesaurierung, bei Ausschüttung:
 $aSt + 36 \% i+aE - 36 \% aSt$ ³⁾.

Der Vergleich mit dem Pauschalierungsverfahren ergibt:

$aSt + 56 \% iE - 56 \% aSt \stackrel{?}{=} aSt + 25 \% aE$

Der Steuerabzug ist bei Thesaurierung vorteilhafter als die Pauschalierung, sofern die inländischen Einkünfte größer als $2,24 \times (i+aE-aSt)$ sind, andernfalls ist die Pauschalierung die bessere Methode. Bei Ausschüttung der Gewinne sieht die Rechnung so aus:

$aSt + 36 \% i+aE - 36 \% aSt \stackrel{?}{=} aSt + 25 \% aE + \frac{11}{75} (aE - aSt - 25 \% aE)$

$36 \% i+aE - 36 \% aSt \stackrel{?}{=} 25 \% aE + 14,6 \% aE - 14,6 \% aSt - 3,6 \% aE$

$36 \% i+aE - 36 \% aSt \stackrel{?}{=} 36 \% aE - 14,6 \% aSt$

$36 \% i+aE \stackrel{?}{=} 36 \% aE + 21,3 \% aSt$

$i+aE \stackrel{?}{=} aE + 59,26 aSt$

1) S.o.S. 105f. In den Verlustabzug geht ein Betrag von $(i+aE-aSt)$ ein.

2) S.o.S. 117

3) S.o.S. 117f. und S. 120

Im Ausschüttungsfall ist also das Abzugsverfahren gegenüber der Steuerpauschalierung vorzugswürdig.

Nimmt man als drittes Verfahren die Anrechnungsmethode hinzu, sieht der Vergleich folgendermaßen aus.

Für den Fall, daß die ausländische Steuer größer als die inländische ist, ergibt sich folgendes:

Der Vergleich Anrechnung - Pauschalierung geht bei Thesaurierung ($aSt < aSt + 25 \% aE$) zugunsten der Anrechnung aus ¹⁾.

Die Entscheidung fällt zwischen dem Abzugs- und Anrechnungsverfahren. Wie gezeigt ²⁾, ist die Anrechnung in diesem Fall ($i+aE > aSt > iSt/i+aE$) vorteilhafter.

Bei Ausschüttung der Gewinne kommt das Pauschalierungsverfahren bekanntlich nicht zur Anwendung. Da der Abzug günstiger als die Anrechnung ist ³⁾, empfiehlt sich die Wahl des Abzugsverfahrens. Bis zur Gesetzesänderung war in diesem Fall das Anrechnungsverfahren zu wählen.

Ist die Auslandssteuer in Abweichung zum vorstehenden Fall niedriger als die deutsche Steuer, stehen sich folgende Gesamtbelastungen gegenüber:

Anrechnung: Thesaurierung: $56 \% i+aE$

Ausschüttung: $aSt + 36 \% i+aE - 36 \% aSt$

Abzug: Thesaurierung: $aSt + 56 \% i+aE - 56 \% aSt$

Ausschüttung: $aSt + 36 \% i+aE - 36 \% aSt$

Pauschalierung: Thesaurierung: $aSt + 25 \% aE$

Ausschüttung: $aSt + 25 \% aE + \frac{11}{75} (aE-aSt-25\%aE)$

Eine Änderung ergibt sich lediglich bei der Anrechnung. Ausländische Steuern können jetzt in voller Höhe angerechnet werden. Für den Dreier-Vergleich bedeutet das, daß bei Thesaurierung immer das Anrechnungsverfahren empfehlenswert ist, wenn

1) S.o.S. 136

2) S.o.S. 119

3) S.o.S. 120

56 % $i + aE < aSt + 25 \% aE$, andernfalls die Steuerpauschalierung. Im Ausschüttungsfall kann der Steuerpflichtige frei wählen zwischen Anrechnung und Abzug. Bei ausländischen Einkünften aus mehreren Staaten ist es ratsam, die Anrechnung anzuwenden. Auf diese Weise wird eine Beeinflussung der Anrechnungshöchstbeträge vermieden.

c) Zusammenfassung

Es ist möglich, daß der Steuerpflichtige zur Vermeidung der Doppelbesteuerung zwischen Anrechnung und Abzug wählen kann und er außerdem die Voraussetzungen der Steuerpauschalierung ¹⁾ erfüllt. Ihm stehen dann drei Wege zur Milderung der internationalen Doppelbesteuerung zur Wahl.

Das Abzugsverfahren nach § 34c II, III EStG führt zu folgenden Änderungen gegenüber der alten Rechtslage:

Bei der Einkommensteuer ist im Gewinnfall, sofern Steuerüberhänge entstehen, das Abzugsverfahren von den drei genannten Möglichkeiten das vorteilhafteste Verfahren, sofern $aSts \times DiffSts(a) > DiffSts$. Bisher war hier die Anrechnung die sinnvollste Methode. Im Verlustfall ist sowohl bei der Einkommen- als auch bei der Körperschaftsteuer der Abzug immer dann zu wählen, wenn die Summe der Einkünfte negativ ist. Das gilt auch, wenn bei positiver Summe der Einkünfte negative ausländische Einkünfte erzielt werden. Bezieht der Steuerpflichtige negative inländische Einkünfte, ist der Abzug am günstigsten, wenn die ausländische Steuer größer als die inländische Steuer und größer als die Summe der Einkünfte ist. Nach der alten Rechtslage wäre hier jeweils die Anrechnung vorzugswürdig gewesen.

Bei der Körperschaftsteuer empfiehlt sich das Abzugsverfahren, wenn im Gewinnfall bei Thesaurierung der ausländischen Einkünfte der ausländische Steuersatz 100 % übersteigt. Bisher war stets

1) Koordinierter Ländererlaß v. 8.7.1959 BStBl. II S. 109;
für NRW: FinMin NRW Erlaß v. 16.7.1959 BStBl. II S. 132

das Anrechnungsverfahren empfehlenswert. Im Falle der Ausschüttung der ausländischen Gewinne bietet das Abzugsverfahren in der Regel keine Vorteile. Das Abzugsverfahren führt im Ausschüttungsfall grundsätzlich zu gleich Belastungen wie das Anrechnungsverfahren. Eine Besserstellung des Steuerpflichtigen bei Wahl des Abzugs ergibt sich aber, wenn nicht anrechenbare Steuerüberhänge entstehen. Das dürfte angesichts der Höhe der deutschen Körperschaftsteuersätze allerdings selten vorkommen. Im Fall negativer inländischer Einkünfte bei positiver Summe der Einkünfte kommt der Abzug anstelle der Anrechnung als sinnvollstes Verfahren in Betracht, wenn die Auslandssteuer über der deutschen Steuer liegt und gleichzeitig kleiner als die Summe der Einkünfte ist.

In allen anderen, hier nicht aufgeführten Fallvarianten bleibt es trotz der Gesetzesneufassung bei den alten Entscheidungsregeln. Der Steuerabzug spielt im Rahmen des Dreiervergleichs keine Rolle. Es kommt nur die Anrechnung oder die Pauschalierung in Betracht.

Allgemein läßt sich festhalten, daß der neu eingeführte Steuerabzug in Verlustsituationen von Bedeutung ist und in Fällen von Überhängen.

Sollte im Einzelfall das Anrechnungsverfahren nicht zulässig sein, so ist in der Regel dennoch der Steuerabzug möglich (§ 34c III EStG). Die Entscheidung fällt dann zwischen Abzug und Pauschalierung. Wie festgestellt wurde, ist hier in den meisten Fällen der Abzug günstiger. Der Abzug hat das Pauschalierungsverfahren in einer Reihe von Fällen verdrängt, aber nicht bedeutungslos gemacht.

Sofern Anrechnung und Abzug zulässig sind, nicht aber die Pauschalierung kommt der Abzug bei Steuerüberhängen und in Verlustfällen in Betracht.

2. Montageerlaß

In den bisherigen Vergleichsrechnungen ist die Möglichkeit einer Freistellung der ausländischen Einkünfte nach dem Montageerlaß außer Ansatz geblieben. Im Folgenden soll im Hinblick auf einen umfassenden Vergleich darauf kurz eingegangen werden.

Nach dem Montageerlaß werden die ausländischen Einkünfte im Inland in keiner Weise berücksichtigt. Es ergibt sich immer eine Gesamtbelastung von: $aSt + iSt/iE$; bei negativen inländischen Einkünften von: aSt

Im Vergleich zur Steuerpauschalierung ist die Freistellung nach dem Montageerlaß im allgemeinen das bessere Verfahren: Keinesfalls ist sie schlechter. In der Praxis dürfte es allerdings kaum Fälle geben, in denen sowohl die Voraussetzungen des Pauschalierungs- und des Montageerlasses erfüllt sind.

Gegenüber der Steueranrechnung führt die Freistellung nach dem Montageerlaß in folgenden Fällen zu einer Besserstellung des Steuerpflichtigen:

- im Gewinnfall bei voller Anrechnung, wenn $aSts < DiffSts$ ist. Bei der Körperschaftsteuer ist diese Bedingung im Thesaurierungsfall erfüllt, sobald der ausländische Steuersatz unter 56 % liegt; im Ausschüttungsfall, wenn der Steuersatz unter 100 % liegt,
- im obigen Fall, wenn Anrechnungsüberhänge entstehen. Bei der Körperschaftsteuer sind beide Verfahren im Thesaurierungsfall gleich. Im Ausschüttungsfall ist die Freistellung nach dem Montageerlaß immer günstiger,
- bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer, wenn bei positiver Summe der Einkünfte, aber negativen inländischen Einkünften, die ausländische Steuer kleiner als die inländische Steuer auf die in- und ausländischen Einkünfte ist.

In allen anderen Fällen ist die Freistellung jedenfalls nicht vorteilhafter als die Anrechnung; bei negativen ausländischen Einkünften ist sie grundsätzlich nachteilig.

Gegenüber dem Steuerabzug ist die Freistellung nach dem Montageerlaß in folgenden Situationen zu empfehlen:

- bei der Einkommensteuer, wenn im Gewinnfall $\text{DiffSts}(a) \times a\text{Sts} < \text{DiffSts}$,
- bei der Körperschaftsteuer, wenn im Gewinnfall $a\text{Sts} > 100 \%$,
- bei positiver Summe der Einkünfte aber negativen inländischen Einkünften, wenn die ausländische Steuer niedriger als die Summe der Einkünfte ist.

In allen anderen denkbaren Fällen ist die Freistellung der ausländischen Einkünfte von der deutschen Steuer jedenfalls nicht vorteilhafter als der Abzug.

Ein Dreier-Vergleich zwischen Anrechnung - Abzug und Freistellung nach dem Montageerlaß ergibt in folgenden Fällen Vorteile für die Freistellung:

- im Gewinnfall, wenn bei voller Anrechenbarkeit der $a\text{Sts} < \text{DiffSts}$. Das ist bei der Körperschaftsteuer der Fall, wenn der ausländische Steuersatz unter 56 %, im Ausschüttungsfall unter 100 % liegt,
- im Fall von Steuerüberhängen, wenn im Gewinnfall bei der Einkommensteuer $\text{DiffSts}(a) \times a\text{Sts} < \text{DiffSts}$; bei der Körperschaftsteuer, wenn $a\text{Sts} < 100 \%$,
- im Verlustfall, wenn bei positiver Summe der Einkünfte aber negativen inländischen Einkünften bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer die ausländische Steuer kleiner als die inländische Steuer auf die in- und ausländischen Einkünfte ist.

VI. Wettbewerbssituation

Industriestaaten müssen notwendigerweise Auslandsaktivitäten der heimischen Wirtschaft fördern ¹⁾. Das kann durch eine Verbesserung der Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung geschehen. Der wettbewerblichen Seite der Doppelbesteuerung kommt erhebliches Gewicht zu, weil der Unternehmer vielfach versuchen wird, Steuern, soweit wie möglich auf den Preis abzuwälzen ²⁾. Bereits an anderer Stelle ³⁾ war festgestellt worden, daß die Steuerüberwälzung auf die Abnehmer allenfalls ein beschränkt taugliches Mittel ist, um Nachteile einer Doppelbesteuerung zu vermeiden. Im folgenden sollen nunmehr die wettbewerbs-relevanten Gesichtspunkte einer näheren Betrachtung unterzogen werden. Dabei kann sich die Untersuchung, ausgehend von der Sicht des deutschen Unternehmers, auf die Situation der Repatriierung ausländischer Gewinne beschränken. Im Ausland thesaurierte Gewinne werden gleich besteuert wie die Gewinne ausländischer Gesellschaften ⁴⁾. Eine Doppelbesteuerung scheidet dann aus.

Doppelbesteuerungsregelungen sollen sich gegenüber der Wettbewerbsposition der Unternehmer möglichst neutral verhalten ⁵⁾. Im Rahmen der Wettbewerbsneutralität unterscheidet man zwischen Kapitalexporthneutralität und Kapitalimportneutralität. Von Kapitalexporthneutralität spricht man, wenn Gewinne inländischer Investoren, unabhängig davon, in welchen Staaten die Investitionen getätigt worden sind, immer die gleiche Steuerlast tragen, nämlich die inländische ⁶⁾. Es ist für den in-

1) Vgl. Wilke S. 24

2) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 3

3) S.o.S. 65

4) Dazu Lohrmann (Diss.) S. 115

5) Bachem (Diss.) S. 33

6) Rädler (FS Barth) S. 160f; Bachem (Diss.) S. 36;
Storck S. 69

ländischen Investor dann gleichgültig, ob er im In- oder Ausland investiert ¹⁾. Verwirklicht wird dieses Prinzip im allgemeinen mit Hilfe des Anrechnungsverfahrens ²⁾.

Kapitalimportneutralität bedeutet demgegenüber, daß Unternehmer, die ihr Kapital in ein bestimmtes Land exportieren und dort mit anderen Unternehmen konkurrieren, keinen unterschiedlichen Steuerbelastungen ausgesetzt sind. Die Besteuerung erfolgt ausschließlich in dem Niederlassungsstaat ³⁾. Die Investitionen werden, unabhängig, ob es sich um heimisches oder importiertes Kapital handelt, steuerlich gleich behandelt ⁴⁾. Dem Gedanken der Kapitalimportneutralität wird durch die Freistellungsmethode Rechnung getragen ⁵⁾.

Das Anrechnungsverfahren dient dazu, die Wettbewerbsfähigkeit gegenüber Inländern zu sichern ⁶⁾, während umgekehrt die Freistellungsmethode Wettbewerbsneutralität gegenüber Ausländern schafft ⁷⁾. Das unilaterale Außensteuerrecht geht von der Steueranrechnung aus. Da das Anrechnungsverfahren aber bei Steuerüberhängen versagte ⁸⁾, war gleichwohl eine Kapitalexportneutralität nicht immer gewährleistet. Um in diesen Fällen und in Verlustsituationen eine wirksame Be-

1) Fischer-Warnecke S. 172 (1. Aufl.); Rädler (FS Barth), S. 160; vgl. Pöllath RIW/AWD 1979, 758, 764

2) Vgl. Vogel AWD 1958 S. 42; Rädler (FS Barth) S. 160f.; Storck S. 70; Knechtle S. 85; Pöllath RIW/AWD 1979, 757 (Dies gilt allerdings nicht bei Steuerüberhängen).

3) Rädler (FS Barth) S. 161; Fischer-Warnecke S. 123 (1. Aufl.); Storck S. 69; Bachem (Diss.) S. 34

4) Rädler (FS Barth) S. 161

5) Pöllath RIW/AWD 1979, 758

6) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 15; Zur Kritik in Bezug auf das Prinzip der Kapitalexportneutralität siehe Storck S. 72ff. m.w.N. aus der Literatur

7) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 15; vgl. auch Feuerbaum S. 23

8) S.o.S. 50 - 53

seitigung der Doppelbesteuerung zu erreichen, ist das Abzugsverfahren eingeführt worden ¹⁾. Es fragt sich daher, welchem wettbewerbspolitischen Ziel der Steuerabzug den Vorzug gibt.

1. Wettbewerbsneutralität des Abzugsverfahrens

Die Gesetzesänderung strebte keine grundsätzliche Neuregelung, sondern vielmehr eine Weiterentwicklung des bisherigen Systems zur Vermeidung der Doppelbesteuerung an ²⁾. Das spricht dafür, daß der Gesetzgeber weiterhin der Kapitalexporthneutralität den Vorzug vor der Importneutralität einräumen will.

Das Abzugsverfahren stellt von seiner praktischen Bedeutung her eine Ergänzung des Anrechnungsverfahrens dar. Es kommt nur zur Anwendung, wenn das Anrechnungsverfahren nicht in der Lage ist, das Steuerniveau auf die Höhe der inländischen Steuerbelastung zu begrenzen oder garnicht anwendbar ist. In diesen Fällen ist ohne das Abzugsverfahren der Grundsatz der Kapitalexporthneutralität durchbrochen. Daraus wird ersichtlich, daß das Abzugsverfahren von dem Gedanken der Kapitalexporthneutralität grundsätzlich nicht abweichen will. Damit ist aber noch nichts darüber gesagt, ob das Abzugsverfahren selbst auf eine Herstellung der Kapitalexporthneutralität angelegt ist.

Bei maximaler Steuerersparnis ergibt sich unter Zugrundelegung des Abzugsverfahrens eine Gesamtbelastung in Höhe des ausländischen Steuerniveaus ³⁾. Daraus nun zu folgern, das neue Verfahren selbst gebe der Kapitalimportneutralität den Vorzug, ist nach meiner Ansicht unzutreffend. Das ausländische Steuerniveau ist lediglich für die Summe der

1) S.o.S. 105, 113, 116

2) S.o.S. 68f.

3) S.o.S. 102

In- und Auslandseinkünfte maßgebend. Für die ausländischen Einkünfte allein wird dieses Niveau unterschritten. Die Minimalbelastung der ausländischen Einkünfte beträgt: $aSt - iSt/iE$ ¹⁾. Sieht man einmal von dem Sonderfall maximaler Steuerersparnis ab²⁾, ist die Steuerbelastung der Auslandseinkünfte immer über dem deutschen Steuerniveau anzusiedeln.

Das Abzugsverfahren stellt weder einheitlich auf das ausländische noch auf das inländische Steuerniveau ab. Es trifft selbst keine Entscheidung im Hinblick auf die Kapitalex- oder Importneutralität. Gleichwohl bliebe die Betrachtung unvollständig, wenn man lediglich auf die isolierte Wirkungsweise des Abzugsverfahrens abstellen würde. Das Abzugsverfahren führt in den Fällen, in denen bei Anwendung des Anrechnungsverfahren die Belastung über dem deutschen Steuerniveau liegt, zu einer Senkung der Belastungshöhe, ohne jedoch das inländische Niveau zu erreichen³⁾. So betrachtet, stellt der Steuerabzug einen Schritt zur Verwirklichung des Grundsatzes der Kapitalexportneutralität dar, ohne diesen Grundsatz jedoch selbst zu verwirklichen.

Meines Erachtens läßt sich festhalten, daß das Abzugsverfahren isoliert betrachtet bezüglich der Kapitalex- oder Importneutralität keine Entscheidung beinhaltet. Aufgrund des Zusammenspiels mit dem Anrechnungsverfahren läßt es den Grundsatz der Kapitalexportneutralität grundsätzlich unangetastet. Es stellt sogar einen Schritt in diese Richtung dar⁴⁾. Die Gesetzesänderung führt zu einer weiteren steuerlichen Angleichung von Auslandsinvestitionen an Inlandsinvestitionen. Deutschen Unternehmen werden in Zukunft eher bereit sein, im Aus-

1) Vgl. o.S. 102

2) S.o.S. 102; vgl. 108f.; s.u.S. 163

3) Von dem Sonderfall maximaler Steuerersparnis wird insoweit abgesehen.

4) Das gilt auch und erst recht für den Abzug nach § 34c III EStG. Auch der ausschließliche Abzug steht im Zusammenhang mit dem Anrechnungsverfahren und führt zu einer Senkung der Belastung in Richtung auf eine exportneutralere Besteuerung.

land zu investieren als früher, weil die Benachteiligung von Investitionen im Ausland gegenüber Inlandsinvestitionen zum Teil erheblich abgenommen hat. Ob deutsche Investoren auch im Ausland genügend konkurrenzfähig sein werden, ist eine Frage, auf die im folgenden noch einzugehen sein wird ¹⁾.

2. Auswirkungen

Für einen Industriestaat wie die Bundesrepublik Deutschland ist es heute zur Aufrechterhaltung internationaler Wettbewerbsfähigkeit volkswirtschaftlich notwendig, Auslandsaktivitäten der heimischen Wirtschaft zu fördern ²⁾. Diesem Ziel diente auch die Gesetzesänderung vom 20.8.1980. Wie erforderlich eine Verbesserung der Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft war, zeigt unter anderem die Untersuchung von Flick ³⁾. Gerade im Vergleich zu so wichtigen Konkurrenten wie den USA, Frankreich, Großbritannien, aber auch gegenüber Japan und kleineren europäischen Wirtschaftsnationen bestand zum Teil eine erhebliche Wettbewerbsverzerrung zum Nachteil der deutschen Wirtschaft. Die Anrechnungsmöglichkeiten sind dort vorteilhafter, außerdem ist fast überall alternativ der Abzug zulässig ⁴⁾.

a) Stellenwert des Exports

Die im Ausland tätigen deutschen Unternehmer stehen in Konkurrenz mit Anbietern aus Niedrigpreisländern, mit lokalen Unternehmen und schließlich noch mit anderen westlichen Industrienationen ⁵⁾. Eine mangelnde Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Wirtschaft führt daher schnell zu einem Export-

1) S.u.S. 160

2) Wilke S. 24; vgl. Ebling DStR 1976, 231; und Feuerbaum DB 1980, 1805, 1812

3) Flick IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 357, 368; vgl. auch Mennel RIW/AWD 1977 S. 476

4) Flick IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 368

5) Julitz F.A.Z. v. 17.2.81, S. 9

rückgang. Für die Bundesrepublik als klassischem Exportland hat die Außenwirtschaft ein großes Gewicht. Der hohe Stellenwert des deutschen Außenhandels kommt einmal in den absoluten Zahlen, aber auch in der Relation zum Bruttosozialprodukt zum Ausdruck ¹⁾. Der Export hat nicht nur Einfluß auf den technologischen Fortschritt, er hat aus gesamtwirtschaftlicher Sicht auch Bedeutung für die Arbeitsplatzsicherung ²⁾. Schließlich dient der Export als Devisenbringer dazu, die Bundesrepublik zur Bezahlung der Einfuhren zu befähigen ³⁾.

Die Konkurrenzkraft der deutschen Wirtschaft wird nicht allein durch steuerliche Gesichtspunkte bestimmt. Eine Rolle spielen auch die Höhe der Lohnkosten, die Produktivität, die Zinsentwicklung und die Wechselkurse ⁴⁾. Es ist leicht einsichtig, daß Unternehmer wenig Interesse an Auslandsaktivitäten haben, wenn die aufgrund des allgemeinen Wettbewerbsdrucks mitunter ohnehin schon kleinen Gewinnmargen ⁵⁾ durch nicht beseitigte Doppelbesteuerung wegbesteuert werden. Maßnahmen zur Milderung der internationalen Doppelbesteuerung sind aufgrund des Stellenwerts des deutschen Exports für die Gesamtwirtschaft kein fiskalgeschenk des Steuergesetzgebers an die Unternehmer. Sie fördern vielmehr die Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Außenwirtschaft und wirken in gewissem Umfang der Steuerflucht entgegen ⁶⁾.

1) Einzelheiten bei Feuerbaum DB 1980, 1805; siehe auch Meldung der F.A.Z. v. 23.5.81, S. 13, "Kräftiges Plus im Auslandsbau"; sowie Kemper F.A.Z. v. 28.3.81, S. 15

2) Feuerbaum DB 1980, 1805

3) Feuerbaum DB 1980, 1806; vgl. auch Julitz F.A.Z. v. 4.8.81, S. 9

4) Dazu Julitz F.A.Z. v. 4.8.81, S. 9

5) Julitz F.A.Z. v. 17.2.81, S. 9

6) Vgl. Knechtle S. 136

b) Wettbewerbsrelevanz von Einkommen- und Körperschaftsteuer

Hohe Gewinnsteuern (z.B. als Folge nicht beseitigter Doppelbesteuerung) haben Einfluß auf die Wettbewerbssituation. Das ist allgemein anerkannt. Einzelheiten sind vielfach jedoch unbekannt. Wie und in welcher Form Gewinnsteuern auf die Preisgestaltung der Unternehmer wirken, hängt möglicherweise davon ab, ob die Steuern auf den Preis überwälzt werden können oder nicht.

aa) Steuerüberwälzung

Unter Steuerüberwälzung versteht man die Verlagerung der Steuerlast von einem Steuersubjekt auf ein anderes Wirtschaftssubjekt ¹⁾. Umstritten ist, ob Einkommen- und Körperschaftsteuer überhaupt überwälzbar sind. Schwierigkeiten ergeben sich außerdem bei der Ermittlung des Umfangs der Steuerüberwälzung ²⁾.

Ob die genannten Gewinnsteuern überwälzbar sind, ist zunächst im Hinblick auf die oben ³⁾ beschriebene Scherenwirkung der Steuerüberwälzung fraglich ⁴⁾. Darüberhinaus bestehen Bedenken wegen des Kostencharakters ⁵⁾. Einkommen- und Körperschaftsteuer verkörpern keinen wertmäßigen Güter- oder Dienstverzehr zum Zwecke der Leistungserstellung. Sie sind deshalb kein Betriebsaufwand im Sinne von Kosten ⁶⁾. Im einzelnen ist der Kostencharakter der Gewinnsteuern betriebswirtschaftlich und steuerrechtlich umstritten ⁷⁾.

1) Häuser FA Band 20 1959/60, S. 423; Zimmermann-Henke S. 162; HwStR "Überwälzung", S. 1429

2) Vgl. Zimmermann-Henke S. 164

3) S.o.S. 65

4) Vgl. Zimmermann-Henke S. 171; siehe auch Schieber DStR 1975, 277

5) May (Diss.) S. 42; Brodmann (Diss.) S. 87

6) May (Diss.) S. 43, 45; vgl. Brodmann (Diss.) S. 87, 90

7) Nachweis sowie eine kurze Darstellung des Meinungsstreits siehe bei May (Diss.) S. 43, 45; vgl. auch BR-Drucks. 511/75 (Beschuß) S. 2

Nach der klassischen mikroökonomischen Theorie beziehungsweise der neoklassischen Preistheorie ist eine Gewinnsteuer unabhängig von der Marktform grundsätzlich nicht überwälzbar ¹⁾. Zweifel an dieser These von der Unüberwälzbarkeit ergeben sich aufgrund der Prämissen dieses Modells. Insbesondere die Annahme eines unbedingten Strebens nach Gewinnmaximierung der Unternehmer hat Kritik erfahren und dürfte den heutigen wirtschaftlichen Realitäten wohl nicht mehr entsprechen ²⁾. Untersuchungen haben ergeben, daß Unternehmer nicht so sehr nach möglichst hohen Gewinnen streben, sondern vielmehr nach Stabilität und Sicherheit ³⁾, also nach möglichst konstanten Gewinnen. Ohne auf den Streit der Wirtschaftswissenschaftler näher einzugehen - insoweit sei auf die Literatur verwiesen ⁴⁾ - kann man heute davon ausgehen, daß eine Überwälzbarkeit grundsätzlich nicht ausgeschlossen ist, und zum Teil durchaus möglich ⁵⁾. Das gilt auch im Hinblick auf die Tatsache, daß sich die mikroökonomische Überwälzungshypothese bisher - allerdings aus methodischen Gründen - nicht hat empirisch nachweisen lassen ⁶⁾. Unklarheit besteht nach wie vor über das Ausmaß der Überwälzung ⁷⁾. Mit der Feststellung, daß Einkommen- und Körperschaftsteuer durchaus für eine Steuerüberwälzung in Betracht kommen, ist noch nicht gesagt, daß diese immer weitergegeben werden beziehungsweise werden können. Ob die Steuer tatsächlich überwält werden kann, hängt von einer Reihe von Voraus-

1) Siehe dazu Zimmermann-Henke S. 171 m.w.N.; sowie Brodmann (Diss.) S. 88

2) Mering S. 176; Brodmann (Diss.) S. 89f.; Zimmermann-Henke S. 171

3) Mering S. 176

4) Siehe May (Diss.) S. 42-49 und Brodmann (Diss.) S. 87-92; sowie Zimmermann-Henke S. 171-174, jeweils mit weiteren Nachweisen aus der Literatur

5) So Zimmermann-Henke S. 174; May (Diss.) S. 49; Brodmann (Diss.) S. 92

6) Dazu Zimmermann-Henke S. 172f.; Brodmann (Diss.) S. 100-104, insbesondere S. 103 m.w.N.; siehe dazu auch die Untersuchung von Kryzaniak-Musgrave S. 683ff.

7) Zimmermann-Henke S. 174

setzungen ab. Für die Überwälzungsmöglichkeit ist zunächst die Marktform, das heißt die wirtschaftliche Macht der Wirtschaftssubjekte entscheidend ¹⁾. Darüber hinaus ist für das Gelingen einer Steuerüberwälzung die (Preis-) Elastizität von Bedeutung ²⁾. Von großem Einfluß ist schließlich das Verhältnis von Angebot und Nachfrage ³⁾.

Ob die Weitergabe der Zahllast gesamtwirtschaftlich überhaupt durchgesetzt werden kann, hängt entscheidend von dem Beschäftigungsniveau der Wirtschaft und deren Kreditspielraum beziehungsweise der Elastizität des Geldangebots und dem Verhalten der Unternehmerschaft im ganzen ab ⁴⁾. Sofern direkte Steuern überwältzt werden können, schlagen sich Unterschiede in der Steuerbelastung direkt und unmittelbar im Preis nieder ⁵⁾. Eine höhere Steuerbelastung infolge nicht beseitigter Doppelbesteuerung führt zu einem höheren Preis und verschlechtert die Wettbewerbslage des Unternehmers.

bb) Bedeutung nicht überwältzter Steuern

Nicht überwältzte Steuern können den Wettbewerb über die Preise nicht direkt beeinflussen ⁶⁾. Es fragt sich aber, ob sie nicht doch in irgendeiner Weise Einfluß auf die Wettbewerbslage der Unternehmer haben ⁷⁾. Eine nicht oder nicht vollständig beseitigte Doppelbesteuerung führt zu einer Beschneidung

1) Brodmann (Diss.) S. 91; Zimmermann-Henke S. 164; vgl. May (Diss.) S. 44

2) Zimmermann-Henke S. 164; vgl. S. 172, May (Diss.) S. 44; insbesondere Brodmann (Diss.) S. 94

3) Brodmann (Diss.) S. 94

4) Brodmann (Diss.) S. 97; vgl. Zimmermann-Henke S. 174 m.w.N.

5) May (Diss.) S. 56; Einzelheiten siehe S. 49-56; vgl. Brodmann (Diss.) S. 99, 110

6) May (Diss.) S. 60; Brodmann (Diss.) S. 104

7) Vgl. Brodmann (Diss.) S. 104

des Gewinns und kann diesen sogar völlig aufzehren. Das könnte sich auf die langfristige Wettbewerbsfähigkeit der Unternehmer auswirken.

Ein geringerer Gewinn wirkt sich nachteilig auf die Kapitalbildung der Gesellschaft aus. Er erschwert die Eigenfinanzierung durch Einbehaltung von Gewinnen und behindert die Gesellschaft infolge der geringeren Nettorentabilität bei der Beschaffung von zusätzlichem Gesellschaftskapital ¹⁾. Gewinnsteuern beschränken die Finanzkapazität der Firmen und haben dadurch Einfluß auf Investitionsentscheidungen ²⁾. Steuern mindern dabei nicht nur das Volumen, sie beeinflussen auch die Art der Investitionen. Die Möglichkeiten zu kostensenkenden Rationalisierungsmaßnahmen werden erschwert, Investitionen zur Kapazitätsausweitung begrenzt, außerdem wirken sich höhere Steuerbelastungen auf die Risikofreundlichkeit der Unternehmer hemmend aus ³⁾.

Darüber hinaus wird allgemein die Bereitschaft Investitionen vorzunehmen, aufgrund der geringeren Nettorendite abnehmen ⁴⁾. Die subjektiven Auswirkungen höherer Besteuerung werden allerdings teilweise durch anderen Beweggründe, wie soziales Prestige, Macht, Sicherung der Unternehmung, wieder aufgehoben ⁵⁾. Insgesamt bleibt jedoch festzuhalten, daß mit höheren Steuern Nachteile im Investitionsbereich der Unternehmen verbunden sind ⁶⁾. Die Möglichkeit zu schnellen und umfangreichen Rationalisierungsmaßnahmen und zur Kapazitätsausweitung führt zu Kostenvorteilen geringer besteuarter Unternehmen ⁷⁾.

1) Brodmann (Diss.) S. 105; May (Diss.) S. 67, 61f.

2) Vgl. May (Diss.) S. 62; siehe auch Schneider (Diss.) S. 161

3) Zum Ganzen Brodmann (Diss.) S. 106f.; vgl. auch Schneider (Diss.) S. 169 und Zimmermann-Henke S. 195

4) Dazu May (Diss.) S. 62 m.w.N.

5) Dazu Reckenwald S. 190

6) May (Diss.) S. 69, 70

7) May (Diss.) S. 70

Höher belastete werden infolgedessen in ihrer Wettbewerbsfähigkeit beeinträchtigt ¹⁾.

Nicht überwältzte Steuern beeinflussen daher die Wettbewerbsfähigkeit über die Preise nicht direkt und unmittelbar, wohl aber indirekt über die Investitionen. Sie führen zumindest langfristig zu einer ungünstigeren Kostenlage und damit zu höheren Preisen ²⁾. Festzuhalten bleibt, daß langfristig sowohl überwältzte als auch nicht überwältzte Steuern Auswirkungen auf die Preishöhe haben und damit auf die Wettbewerbsfähigkeit.

c) Verbesserungen

Das Abzugsverfahren führt zu einer weitergehenden Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung, als es nach der alten Rechtslage möglich war. Für die Unternehmer bedeutet das eine Senkung der Steuerbelastung und damit gleichzeitig eine verbesserte Wettbewerbsfähigkeit. Unabhängig von der Frage der Steuerüberwälzung sinken zumindest langfristig die Angebotspreise. Sofern bisher höhere Steuerbelastungen auf andere Wirtschaftssubjekte überwältzt werden konnten und überwältzt worden sind, tritt darüber hinaus bereits kurzfristig eine Preissenkung ein. Ein Weiterleiten der Steuerlast ist nicht mehr erforderlich ³⁾.

Wie oben ⁴⁾ festgestellt worden ist, ergibt sich aus dem Zusammenspiel von Anrechnungs- und Abzugsverfahren, daß auch letzteres dazu dient, Auslands- und Inlandsinvestitionen

1) Brodmann (Diss.) S. 109; May (Diss.) S. 57, 63

2) Vgl. Brodmann (Diss.) S. 110f.; May (Diss.) S. 61; Ganser-Wilhelmi S. 38

3) Vgl. in diesem Zusammenhang May (Diss.) S. 56 und Brodmann (Diss.) S. 99

4) S.o.S. 152

steuerlich gleich zu behandeln. Damit wird dem Gedanken der Kapitalexporthneutralität weiterhin der Vorrang eingeräumt. Das Abzugsverfahren stärkt die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen, die im Ausland investieren und dort tätig sind gegenüber solchen, die lediglich im Inlandbereich Aktivitäten entfalten. Es gibt damit Anreize zum Kapitalexport. Daraus darf aber nicht der Schluß gezogen werden, das Abzugsverfahren führe lediglich zu relativen Wettbewerbsvorteilen, nämlich gegenüber deutschen Inlandsunternehmen. Die eintretenden Wettbewerbsvorteile wirken sich genauso gegenüber ausländischen Mitkonkurrenten aus. Deutschen Unternehmen werden bei Auslandstätigkeiten gegenüber der dortigen Wirtschaft und gegenüber Konkurrenten aus Drittstaaten konkurrenzfähiger als bisher. Das Abzugsverfahren erhöht die Wettbewerbsfähigkeit deutscher Unternehmen, die international tätig sind.

VII. Vor- und Nachteile

Die Vor- und Nachteile des Steuerabzugs sollen an Hand der Mängel der alten Gesetzeslage untersucht werden.

1. Abhängigkeit vom ausländischen Steuergesetzgeber

Um festzustellen, ob das Abzugsverfahren Auswirkungen auf die deutsche Abhängigkeit vom ausländischen Gesetzgeber hat, ist es nützlich, sich über folgende Zusammenhänge Klarheit zu verschaffen.

Der Steuerabzug ist neben dem bisherigen Anrechnungsverfahren eingeführt worden. Er kommt zur Anwendung, wenn die Anrechnung nicht zu einer Beseitigung oder wirksamen Milderung der Doppelbesteuerung führt. Daraus folgt, daß die Abhängigkeit vom ausländischen Steuergesetzgeber jedenfalls nicht verringert worden ist.

Fraglich ist, ob nicht der Steuerabzug sogar eine weitergehende Abhängigkeit schafft. Innerstaatliche Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beinhalten zwingend einen Steuerverzicht ¹⁾. Eine Verbesserung der Rechtslage zugunsten des Steuerpflichtigen bedeutet eine weitere Einbuße des Fiskus; ausländische Steuern werden in der Bundesrepublik stärker berücksichtigt. Das Abzugsverfahren führt zu einer verstärkten Abhängigkeit vom ausländischen Steuergesetzgeber.

Deutlich wird das daran, daß bei der Steueranrechnung allenfalls auf ausländische Einkünfte keine inländische Steuer erhoben wird. Beim Abzug kann es vorkommen, daß selbst eine deutsche Steuer auf inländische oder andere ausländische Einkünfte entfällt ²⁾. Dazu kommt es insbesondere bei negativen Einkünften. In Fällen, in denen ausländische Steuern

1) Vgl. Ebling (Diss.) S. 79; Kluge S. 47; siehe auch Bachem (Diss.) S. 30

2) Vgl. Manke DStZ 1980, 324; Für zu weitgehend wurde dies noch von Bachem gehalten, (Diss.) S. 30

im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG Berücksichtigung finden, erstreckt sich die Abhängigkeit sogar auf andere Wirtschaftsjahre als das des Zuflusses der Auslandsgewinne.

2. Anwendungsschwierigkeiten

In Bezug auf Probleme, die die Handhabung des Abzugsverfahrens mit sich bringt, gilt das zum Anrechnungsverfahren Gesagte sinngemäß ¹⁾. Auch beim Abzug besteht die Schwierigkeit festzustellen, ob und in welcher Höhe ausländische Steuern gezahlt worden sind. Ebenso muß sich der Steuerpflichtige mit Behörden verschiedener Abgabenhöhen auseinandersetzen. Das Abzugsverfahren führt insoweit zu keinerlei Verbesserungen. Das war mit der Gesetzesänderung auch nicht beabsichtigt ²⁾.

Nachteile ergeben sich durch die Einführung des Abzugsverfahrens insoweit, als jeweils entschieden werden muß, ob die Anrechnung oder der Abzug vorteilhafter ist. Bereits an anderer Stelle hatte sich gezeigt, wie umfangreich die dazu erforderlichen Berechnungen sein können ³⁾. Der Grund liegt dabei weniger in einer schwierigen Handhabung des Abzugsverfahrens als vielmehr in der Vielzahl der Wahlmöglichkeiten. Zusätzlich belastet wird die Ermittlung der günstigsten Kombination von Anrechnung und Abzug dadurch, daß der Abzug den Anrechnungshöchstbetrag beeinflussen kann. Dazu kommt es, wenn der Steuerpflichtige Einkünfte aus mehreren ausländischen Staaten bezieht und im Einzelfall den Abzug wählt ⁴⁾.

3. Inländisches Steuerniveau als Regelbelastung

Bei der Anrechnung muß der Steuerpflichtige mindestens Steuern in Höhe der deutschen Steuerbelastung zahlen ⁵⁾.

1) S.o.S. 44ff.

2) Vgl. BT-Drucks. 8/3648 S. 19f.

3) S.o.S. 125f.

4) S.o.S. 121f.; 125

5) Blümich-Falk § 34c Rd. 2; Widmer RIW/ AWD 1976, 569; Vogel AWD 1958, 42; vgl. IdW. DB 1977, 324

Unterschiedlich ist die Aufteilung dieses Betrages auf das In- und Ausland. Das deutsche Steuerniveau wird nie unterschritten, während ein niedrigeres ausländisches Steuerniveau auf das deutsche heraufgeschleust wird ¹⁾. Dem Steuerpflichtigen gehen Vorteile aus niedrigeren ausländischen Steuerbelastungen verloren ²⁾. Es fragt sich, inwieweit sich durch die Einführung des Abzugsverfahrens hier Änderungen ergeben.

Bei Anwendung des Steuerabzugs beläuft sich die maximale Steuerersparnis - wie festgestellt ³⁾ - auf den Betrag der inländischen Steuer, der sich bei zugrundelegen der in- und ausländischen Einkünfte ergibt. Die steuerliche Gesamtbelastung beläuft sich auf die ausländische Steuer. Daraus folgt für den Abzug, daß das inländische Steuerniveau nicht mehr maßgebend ist. Im Fall maximaler Steuerersparnis ist - bezogen auf die Gesamteinkünfte - ausschließlich das ausländische Steuerniveau entscheidend. Dem Steuerpflichtigen können in diesem Fall ausländische Steuervergünstigungen voll zugute kommen.

Das ausländische Steuerniveau ist aber nur maßgebend, wenn die ausländische Steuer die Summe der in- und ausländischen Einkünfte erreicht. Bei positiven inländischen und ausländischen Einkünften tritt diese Situation bei sehr hohen ausländischen Steuern ein. Niedrige ausländische Steuersätze wirken sich beim Abzug für den Steuerpflichtigen nicht vorteilhaft aus. Wie bei der Anrechnung bestimmt das ausländische Steuerniveau auch beim Abzug die Belastung des Steuerpflichtigen lediglich bei hohen ausländischen Steuersätzen. Der Fall maximaler Steuerersparnis ist allerdings nicht die Regel. Die Gesamtbelastung für den Steuerpflichtigen liegt ansonsten immer über dem inländischen Steuerniveau, ohne

1) Becker BB 1977, 536; IdW WPg 1977, 40; S.o.S. 48

2) Vgl. Wilke S. 41; Ebling (Diss.) S. 114; Bühler S. 195; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 10; Widmer RIW/AWD 1976, 569; Blümich-Falk § 34c Rd. 2

3) S.o.S. 102

auf das ausländische begrenzt zu sein. Das ausländische Steuerniveau ist grundsätzlich nicht an die Stelle des inländischen getreten. Richtig ist lediglich folgendes:

Die ausländischen Einkünfte werden beim Abzug mindestens in Höhe des ausländischen Steuerniveaus, vermindert um die inländische Steuer auf die Inlandseinkünfte, belastet. Beim Anrechnungsverfahren beläuft sich die Belastung wenigstens auf das deutsche Niveau. Damit steht fest, daß weder das inländische noch das ausländische Steuerniveau die Regelbelastung beim Abzugsverfahren ist. Der Steuerabzug stellt eine Abkehr von der bisherigen Praxis bei der Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung dar.

Fraglich ist, inwieweit sich das mit dem Welteinkommensprinzip (Universalitätsprinzip) ¹⁾ vereinbaren läßt. Nach diesem Prinzip wird der Steuerpflichtige mit seinem gesamten Welteinkommen im Inland besteuert. Im Hinblick auf eine gleichmäßige Besteuerung sollte für ihn das deutsche Steuerniveau die Regelbelastung sein ²⁾. Probleme treten auf, wenn ausländische Einkünfte bereits im Ausland besteuert wurden. Folgerichtig wäre es, sich auch in diesen Fällen an der Höhe der deutschen Steuerbelastung zu orientieren. Die im Inland für das Gesamteinkommen ermittelten Steuern müßten für die Gesamtsteuerbelastung maßgebend sein, unabhängig davon, ob der Steuerpflichtige seine Einkünfte im In- oder Ausland erzielt ³⁾. Die Steueranrechnung ist eine logische Folge des Universalitätsprinzips ⁴⁾; sie reicht aber nicht aus, wie sich gezeigt hat. Das Anrechnungsverfahren ist nicht in der Lage, die Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen auf das Niveau der inländischen Besteuerung zu begrenzen, wenn die ausländische Steuerbelastung über der deutschen liegt.

1) Dazu HwStR "Universalitätsprinzip" S. 1455; Wacker "Universalitätsprinzip" S. 424

2) Vgl. Feuerbaum S. 22

3) So IdW WPg 1977, 40; vgl. auch Feuerbaum S. 23

4) IdW WPg 1977, 40; i.d.S. auch Feuerbaum S. 23; vgl. Bühler S. 181

Das Abzugsverfahren hat diesen Orientierungspunkt völlig aufgegeben und stellt nicht mehr auf das deutsche Steuerniveau ab. Man könnte daher annehmen, die deutsche Steuerbelastung sei nicht mehr maßgebend. Dem ist nicht so, wie folgende Überlegungen verdeutlichen.

Der Gesetzgeber hat mit der Einführung des Steuerabzugsverfahrens keine grundsätzliche Neuregelung angestrebt. Ihm ging es um die Weiterbildung der alten Rechtslage in den Fällen, in denen diese nicht zu einer wirkungsvollen Milderung der Doppelbesteuerung geführt hat. Die Möglichkeit zum Steuerabzug stellt kein neues selbständiges Verfahren zur Milderung der Doppelbesteuerung dar, sondern ist im Zusammenhang mit der Anrechnung zu sehen. Der Abzug dient dazu, Mängel der Steueranrechnung zu beseitigen. Er ist folglich eine Ergänzung des bisherigen Verfahrens ¹⁾.

Diese Überlegungen werden gestützt durch den oben durchgeführten Vergleich der Belastungen bei der Anrechnung und beim Abzug ²⁾. Dort hatte sich gezeigt, daß das Abzugsverfahren im allgemeinen gegenüber dem Anrechnungsverfahren nachteilig ist. Reicht die Anrechnung als Instrument zur Milderung der Doppelbesteuerung nicht oder ist sie nicht zulässig, kann es vorteilhafter sein, die ausländischen Steuern abzuziehen. Das Abzugsverfahren hat vorgesehen die Funktion eines "Lückenfüllers". Keineswegs ist beabsichtigt, das deutsche Steuerniveau als Regelbelastung aufzugeben. Die Gleichheit der Besteuerung bleibt gewahrt. Das Universalitätsprinzip wird durch den Steuerabzug nicht in Frage gestellt. Man wird meines Erachtens umgekehrt sagen müssen, daß das neue Verfahren einen Schritt in die richtige Richtung darstellt ³⁾.

1) Das gilt auch in Bezug auf den ausschließlichen Abzug nach § 34c III EStG. Auch insoweit ist der Abzug im Zusammenhang mit dem Anrechnungsverfahren zu sehen. Der Abzug nach § 34c III EStG ergänzt das Anrechnungsverfahren indem es in Bereichen, in denen bisher keine Milderung einer Doppelbelastung möglich war, erstmalig ausländische Steuern berücksichtigt.

2) S.o.S. 108ff.

3) Das ist auch vereinzelt gefordert worden, so IdW WPg 1977, 40

Dem Steuerabzug kommt Bedeutung zu, wenn das inländische Steuerniveau im Anrechnungsfall überschritten würde ¹⁾. Wie gezeigt, führt er dann zu einer wirkungsvollen Milderung der Doppelbesteuerung. Obwohl beim Abzug die Belastung grundsätzlich über dem deutschen Steuerniveau liegt, ist die darüber hinausgehende Belastung geringer als bei der Anrechnung. Das Abzugsverfahren hat bei Steuerüberhängen eine Annäherung an die Regelbelastungshöhe des deutschen Steuerniveaus zur Folge ²⁾. Das ist im Sinne des Universalprinzips.

4. Steuerüberhänge

Eine durch die Anrechnung nicht beseitigte Doppelbesteuerung entsteht in folgenden Fällen ³⁾.

- 1.) Der ausländische Steuersatz ist höher als der deutsche.
- 2.) Die ausländische Steuer wird von einer höheren Bemessungsgrundlage erhoben als die deutsche.
- 3.) Die deutsche Steuer ist infolge von Verlusten gemindert.

In diesen Fällen ist jetzt das Abzugsverfahren zu beachten.

Wie im Rahmen des Vergleichs Anrechnung - Abzug ⁴⁾ gezeigt wurde, führt der Abzug zu einer wirksamen Milderung der Doppelbesteuerung ⁵⁾. Dabei wird die vorteilhafte Wirkung des Abzugs um so deutlicher, je größer die Steuerüberhänge im Anrechnungsfall wären ⁶⁾. In Verlustfällen ist die Steuerersparnis für den Steuerpflichtigen gegenüber dem Anrechnungsverfahren besonders weitgehend. Gerade in diesen Fällen ist das Ab-

1) Das Abzugsverfahren verhindert, wenn das ausländische Steuerniveau niedriger als das deutsche ist, nicht das Heraufschleusen der Steuerbelastung auf das deutsche Niveau, vgl. oben S. 108f.

2) Vgl. i.d.S. Feuerbaum S. 168

3) Krabbe BB 1979, 1340; derselbe BB 1980, 1146; S.o.S. 50 - 54

4) S.o.S. 108ff., insbesondere S. 113

5) Vgl. auch Baranowski NWB Fach 3 b S. 2658; Manke DStZ 1980, 324

6) Manke DStZ 1980, 324

zugsverfahren ein wirksames Mittel zur Milderung der Doppelbesteuerung.

Die neue Rechtslage führt gegenüber der alten teilweise zu einer fühlbaren Milderung der internationalen Doppelbesteuerung ¹⁾. Völlig beseitigt wird sie nicht. Es unterbleibt eine steuerliche Belastung des Teils der Einkünfte, der durch ausländische Steuern verloren geht ²⁾.

5. Nichtvorliegen der Anrechnungsvoraussetzungen

Der Steuerabzug ist auch zulässig, wenn eine Anrechnung ausscheidet, weil ihre Voraussetzungen nicht erfüllt sind. Das sind Fälle, in denen es sich nicht um entsprechende Steuern oder nicht um ausländische Einkünfte handelt und Fälle von Drittsteuern (§ 34c III EStG). Nach der alten Gesetzeslage war hier keine Berücksichtigung der ausländischen Steuern möglich. Die Doppelbesteuerung konnte nicht gemildert beziehungsweise beseitigt werden. Durch das Zulassen des Abzugs besteht erstmals die Möglichkeit zur Milderung der Doppelbesteuerung im oben beschriebenen Rahmen ³⁾.

1) Vgl. oben S. 145f.

2) Vgl. Feuerbaum DB 1980, 1811

3) Die Möglichkeit zur Steueranrechnung bei Nichtvorliegen ausländischer Einkünfte war abgelehnt worden, weil insoweit primär der Bundesrepublik das Besteuerungsrecht zusteht. Ein solcher Steuerverzicht wurde als zu weitgehend angesehen, BT-Drucks. 8/3648 S. 20. Da man andererseits aber den tatsächlichen Gegebenheiten Rechnung tragen wollte, entschied man sich für das Abzugsverfahren, BT-Drucks. a.a.O. Das ist im allgemeinen gegenüber der Anrechnung nachteilhaft. Bei hohen Steuerüberhängen und in Verlustfällen ergeben sich jedoch Vorteile. Die Wirkungen des Abzugs übertreffen dann die der Anrechnung. Dazu wäre es aber auch bei Zulassen der Anrechnung gekommen, da der Abzug statt der Anrechnung gewährt wird, § 34c II EStG

VIII. Bewertung

1. Auswirkungen auf Erlasse

Nach der Gesetzesänderung besteht die Möglichkeit zum Steuererlaß und zur Steuerpauschalierung fort. Der alte § 34c III EStG ist unverändert in die Neufassung übernommen worden (jetzt § 34c V EStG). Die zur alten Fassung ergangenen Erlasse gelten fort ¹⁾. Fraglich könnte allerdings sein, ob die Erlasse nach der Einführung des Abzugsverfahrens Änderungen erfordern ²⁾.

In redaktioneller Hinsicht erfordert der Pauschalierungserlaß eine Überarbeitung. Er ist an die Tatsache anzupassen, daß jetzt ein Abzug bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte zulässig ist. Der Erlaß müßte unter I (IV Satz 4) jetzt wie folgt lauten: "Wird die ausländische Steuer pauschal festgesetzt, so kann eine auf diese Einkünfte entfallende ausländische Steuer vom Einkommen weder auf die Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer nach § 34c I EStG, § 26 KStG angerechnet werden, noch nach § 34c II oder III EStG bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen werden" ³⁾. Aus dem erweiterten Personenkreis in § 26 II KStG ergeben sich dagegen keine Änderungen. Der Erlaß entspricht unter I (I Satz 1) bereits der jetzigen Fassung des § 26 II KStG.

Beim Montageerlaß besteht kein Grund für redaktionelle Änderungen. Zur Zeit soll eine Neufassung des Erlasses in Vorbereitung sein ⁴⁾. Die Überarbeitung erfolgt nicht im Hinblick auf die Gesetzesänderung vom 20.8.1980. Im wesentlichen geht es darum, den Katalog der begünstigten Tätigkeiten (Erlaß I (I Satz 1)) zu erweitern. Ansonsten soll der

1) Krabbe NSt Intern. SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 5; Runge IWB, Fach 3, Gruppe 2, S. 404, vgl. auch Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 624

2) So andeutungsweise bei Hundt DB-Beilage 17/80 S. 19

3) I.d.S. auch Krabbe NSt Intern. SteuerR., Außensteuerrecht D 428/021 S. 5 und Wilke S. 41

4) Vgl. Krabbe NWB Fach 3, Gruppe 3, S. 624; Wilke S. 44

Erlaß an die Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen angepaßt werden ¹⁾. So soll die 183-Tageregelung ²⁾ übernommen und ein Progressionsvorbehalt eingeführt werden. Letzteres würde bedeuten, daß die ausländischen Einkünfte zur Ermittlung des Steuersatzes bei der Einkommensteuer heranzuziehen sind. Die Folge davon wäre eine höhere Belastung der inländischen Einkünfte mit inländischer Steuer.

Sinn und Zweck des Erlasses ist es, Mängel der Anrechnungsmethode zu kompensieren ³⁾. Diesem Ziel dient auch das Abzugsverfahren. Es existieren daher mehrere Verfahren ⁴⁾, die die Nachteile der durch die Anrechnung nicht beseitigten Doppelbesteuerung mildern. Wann der Pauschalierungserlaß oder Montageerlaß und wann der Abzug vorteilhafter ist, wurde bereits festgestellt ⁵⁾. Das Abzugsverfahren führt zu einer Zurückdrängung der Anwendungsmöglichkeiten der Erlasse. Steuerpauschalierung und Freistellung nach dem Montageerlaß haben durch die Einführung des Abzugsverfahrens für die Praxis an Bedeutung verloren. Sie sind aber keineswegs überflüssig geworden. Nach wie vor gibt es Fälle, in denen sich der Steuerpflichtige bei Anwendung der Erlasse besser stellt als bei dem Abzug. Aus der Sicht der Steuerpflichtigen ist das Fortbestehen der Erlasse daher zu begrüßen.

2. Umfang

Bei der Steueranrechnung geht eine Berücksichtigung ausländischer Steuern allenfalls soweit, daß eine deutsche Steuer auf die Auslandseinkünfte entfällt. Im Ergebnis läuft das auf eine

1) Runge IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 624

2) Dazu Wilke S. 109

3) Wilke S. 41

4) Vorausgesetzt, die jeweiligen Voraussetzungen sind erfüllt

5) Für den Pauschalierungserlaß S.o.S. 131 - 146,
für den Montageerlaß S.o.S. 147f.

Freistellung hinaus. Der Steuerpflichtige wird lediglich im Ausland zur Steuerzahlung herangezogen. Von einer Doppelbesteuerung kann man nicht sprechen ¹⁾.

Das Abzugsverfahren führt bei Steuerüberhängen zu einer weiteren Verringerung der Gesamtbelastung. Die Minderung tritt ein, weil der deutsche Steueranspruch auf inländische Einkünfte und möglicherweise andere, niedriger besteuerte ausländische Einkünfte, vermindert wird ²⁾. Der Fiskus verzichtet bei höheren ausländischen als deutschen Steuersätzen auf Steuern, die er von inländischen Einkünften und anderen ausländischen Einkünften erheben könnte. Die Wirkung des Abzugs geht über das Ziel der Beseitigung internationaler Doppelbesteuerung hinaus ³⁾. Es fragt sich deshalb, ob diese weitreichenden Wirkungen des Abzugs berechtigt sind ⁴⁾.

Ein so weitgehendes Entgegenkommen des deutschen Gesetzgebers wurde noch vor Jahren für politisch undurchführbar gehalten ⁵⁾. Die Regelung konnte aus zweierlei Gründen politisch durchgesetzt werden. Einmal bestand der Wunsch, die Wettbewerbslage international tätiger deutscher Unternehmen zu verbessern. Zum anderen sollte das Prinzip der steuerlichen Leistungsfähigkeit ⁶⁾ und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ⁷⁾ stärker betont werden.

1) Vgl. Manke DStZ 1980, 324 "(...Handelt es sich hier nicht um das Problem einer verbleibenden Doppelbesteuerung)"

2) Manke DStZ 1980, 324; vgl. Hundt DStR 1980, 159

3) Manke DStZ 1980, 324

4) Dazu Manke DStZ 1980, 324

5) Siehe Bachem (Diss.) S. 30; gefordert wurde es dagegen von Feuerbaum S. 23

6) Siehe dazu die Reg.-Begründung in BT-Drucks. 8/3648 S. 19 und BT-Drucks. 7/1470 S. 211

7) Vgl. Feuerbaum S. 21; zum Prinzip der Leistungsfähigkeit siehe Tipke § 3 2.3, S. 23; zum Prinzip der Gleichmäßigkeit Tipke § 3 4., S. 28ff.

Der Hauptzweck von Steuerrechtsnormen liegt darin, den steuerberechtigten Körperschaften die zur Erfüllung ihrer Aufgaben erforderlichen Mittel zu verschaffen. Ein allgemein anerkanntes und sachgerechtes Prinzip dazu ist das Leistungsfähigkeitsprinzip ¹⁾. Als steuerliche Leistungsfähigkeit bezeichnet man die Fähigkeit, Steuern zahlen zu können. Sie hängt von der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ab ²⁾. Eine im Ausland erhobene Steuer mindert die Leistungsfähigkeit. Um dem Rechnung zu tragen, existieren Regelungen, die eine Doppelbesteuerung vermeiden.

Der Grundsatz der Gleichheit der Besteuerung beruht auf dem Gedanken der Leistungsfähigkeit und dem Grundsatz der Allgemeinheit der Besteuerung ³⁾. Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung dienen daher dem Gedanken der Gleichheit der Besteuerung. Selbst wenn im Ergebnis die Doppelbesteuerung vermieden wird, indem die ausländischen Einkünfte des Steuerpflichtigen lediglich im Ausland besteuert werden, ist eine Gleichmäßigkeit der Besteuerung keineswegs gewährleistet.

Der Erhebung der Einkommen- und Körperschaftsteuer liegt das Totalitäts- oder Wohnsitzprinzip zugrunde ⁴⁾. Danach steht dem Staat das Besteuerungsrecht zu, in dem der Steuerpflichtige seinen Wohnsitz hat ⁵⁾. Die Frage nach der Gleichmäßigkeit der Besteuerung beurteilt sich nach den Steuerbelastungen der in der Bundesrepublik Deutschland Ansässigen. Bedenken gegen ein Heraufschleusen eines niedrigen ausländischen Steuereinkommens auf die Höhe des deutschen bestehen deshalb nicht. Das Abzugsverfahren hat daran nichts geändert.

1) Tipke § 3 2.3, S. 23 m.w.N.

2) Tipke § 3 2.3, S. 24

3) Kruse § 5 II 2c S. 34; zum Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung siehe Tipke § 3 4., S. 28ff.

4) § 1 EStG; § 1 KStG

5) Dazu Kruse § 5 III 1, S. 41f.; Wacker "Universalitätsprinzip" S. 424

Wird die Doppelbesteuerung durch nationale Maßnahmen völlig beseitigt, unterliegt der Steuerpflichtige mit seinen ausländischen Einkünften der dortigen Steuer. Sofern diese höher ist, als die an und für sich anfallende deutsche Steuer, führt das zu einer steuerlichen Ungleichbehandlung. Der deutsche Fiskus besteuert bei im Inland ansässigen Steuerpflichtigen nach dem Universalitäts-(= Welteinkommensprinzip) sämtliche in- und ausländischen Einkünfte. Es wäre folgerichtig, die Steuerpflichtigen immer mit Steuern in Höhe der deutschen Steuer zu belasten ¹⁾. Das müßte auch gelten, wenn bereits im Ausland Steuern gezahlt wurden. Die im Inland für das Gesamteinkommen ermittelten Steuern müßten für die Steuerbelastung maßgebend sein, gleich ob der Steuerpflichtige sein Einkommen im In- oder Ausland erzielt. Das deutsche Steuerniveau dürfte insgesamt nicht überschritten werden ²⁾. Sofern bei Anwendung des Anrechnungsverfahrens Steuerüberhänge entstehen, ist dies nicht der Fall; eine gleichmäßige Besteuerung ist nicht gewährleistet ³⁾.

Die Gesamtsteuerbelastung eines international tätigen Unternehmens liegt zum Teil deshalb über dem deutschen Steuerniveau, weil der Gesetzgeber nach wie vor an der per-country-limitation festhält ⁴⁾. Steuerüberhänge hätten sich durch Übergang zur all-over-limitation verhindern lassen. Bei der over-all-limitation - Einzelheiten später ⁵⁾ - wird der Anrechnungshöchstbetrag im Gegensatz zur per-country-limitation für alle ausländischen Staaten einheitlich ermittelt. Infolgedessen kommt es zu einem Ausgleich zwischen hoch und niedrig

1) Vgl. IdW WPg 1977, 40; sowie Feuerbaum S. 22f.

2) IdW WPg 1977, 40; vgl. auch Feuerbaum S. 23

3) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164, S. 33; dazu auch Feuerbaum S. 22f.

4) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164, S. 33

5) S.u.S. 249ff.

besteuerten Einkünften. Anrechnungsüberhänge können mit freigebliebenen Anrechnungskapazitäten verrechnet werden. Das kann dazu führen, daß die insgesamt anrechenbaren ausländischen Steuern höher sind, als bei einer getrennten Berechnung ¹⁾.

Bei der Anrechnung ist eine ausländische Steuer bis zu dem Betrag der deutschen Steuer anrechenbar. Ein Übertragen von freigebliebenen Anrechnungsbeträgen auf andere ausländische Staaten ist wegen der per-country-limitation nicht möglich ²⁾. Höhere ausländische Steuern als die deutsche Steuer auf die Einkünfte aus diesem Staat können nicht berücksichtigt werden ³⁾. Das Abzugsverfahren führt im Ergebnis dazu, daß höhere ausländische Steuern als deutsche berücksichtigt werden. Es hätte sich daher angeboten, von der per-country zur over-all-limitation überzuwechseln. Diesen Weg hat der Gesetzgeber aber nicht beschritten.

Abhilfe schaffen soll das Abzugsverfahren. Die Belastungshöhe wird dadurch allerdings nicht auf das Inlandsniveau gesenkt ⁴⁾. Es stellt aber einen Schritt in diese Richtung dar; die Gesamtbelastung wird näher an das deutsche Niveau herangeführt. Somit dient das Abzugsverfahren gerade dadurch, daß seine Wirkungen über die Beseitigung der Doppelbesteuerung hinausgehen, dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung. Dem Gedanken der Leistungsfähigkeit wird stärker Rechnung getragen.

Nach meiner Auffassung gehen die Wirkungen des Abzugsverfahrens, obwohl sie über eine Beseitigung der Doppelbesteuerung hinausgehen, nicht zu weit. Ein konsequentes Durchführen einer gleich-

1) Blümich-Falk § 34c Rd. 41; Schieber DStR 1975, 209, Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16; Feuerbaum S. 150; derselbe DB 1980, 1808

2) S.o.S. 62

3) Vogel AWD 1958, 44f.; vgl. Feuerbaum S. 24

4) Wie oben S.163 gezeigt, liegt auch dann noch die Belastung über dem deutschen Steuerniveau.

mäßigen Besteuerung würde ein noch weitergehendes Berücksichtigen ausländischer Steuern erfordern. Das Abzugsverfahren ist nicht in der Lage, die Steuerbelastung, wie es nach dem Welt-einkommensprinzip folgerichtig wäre ¹⁾, auf das deutsche Steu-erniveau zu begrenzen.

3. Kompromiß

Die mit der Neuregelung beabsichtigten Änderungen sollten sowohl die Belange der im Ausland tätigen Steuerpflichtigen als auch die berechtigten Interessen der Bundesrepublik Deutschland berücksichtigen ²⁾. Bei Maßnahmen zur Milderung der Doppelbesteuerung kollidieren die Interessen der Unternehmer mit denen des Fiskus ³⁾. Die Steuerpflichtigen streben im Interesse einer verbesserten Wettbewerbsfähigkeit möglichst weitgehende Regelungen an. Der Steuergesetzgeber befürchtet Steuerausfälle und möchte deshalb lieber weniger weitgehende Maßnahmen zur Behebung der Doppelbesteuerung ergreifen.

Bereits an anderer Stelle ⁴⁾ war darauf hingewiesen worden, daß Maßnahmen zur Milderung einer Doppelbesteuerung keineswegs als ein Steuergeschenk des Fiskus angesehen werden dürfen. Berücksichtigt werden müssen auch die gesamtwirtschaftlichen Auswirkungen ⁵⁾. Langfristig können Maßnahmen gegen eine internationale Doppelbesteuerung durchaus zu größeren Steuereinnahmen führen. Langfristige Wirkungen sind in der Regel jedoch nicht oder nur sehr vage nachprüfbar. Sie spielen bei den Gesetzesberatungen (leider) vielfach nur eine untergeordnete Rolle.

1) Vgl. IdW WPg 1977, 40

2) BT-Drucks. 8/3648 S. 20

3) Vgl. Krabbe BB 79, 1340

4) S.o.S. 154

5) Vgl. dazu Feuerbaum FR 1980, 1805

Seit der Gesetzesänderung besteht ein qualitativ abgestuftes Bündel von Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung. Ausgangspunkt ist das Anrechnungsverfahren (§ 34c I EStG). Grundsätzlich reicht diese Regelung aus, um die Doppelbesteuerung zu beseitigen und den Steuerpflichtigen in Höhe des inländischen Steuerniveaus zu belasten. Sofern im Einzelfall die Steueranrechnung nicht zu befriedigenden Ergebnissen führt, greift auf der zweiten Stufe das Abzugsverfahren ein (§ 34c II EStG). Von seinen Wirkungen her bleibt der Steuerabzug grundsätzlich hinter dem Anrechnungsverfahren zurück. Wird er jedoch anstelle der Steueranrechnung gewählt, geschieht das in Fällen, in denen die Anrechnung nicht ausreicht, um den Steuerpflichtigen wirkungsvoll zu entlasten. In diesen Situationen ist das Abzugsverfahren (ausnahmsweise) günstiger als die Anrechnung. Auf der dritten Stufe schließlich besteht lediglich die Möglichkeit zum Steuerabzug (§ 34c III EStG). Die im allgemeinen weitergehenden Wirkungen der Anrechnung bleiben dem Steuerpflichtigen auf dieser Stufe verwehrt. Ergänzt werden diese Regelungen in bestimmten Situationen durch den Montage- und Pauschalierungserlaß.

Eine Milderung der Doppelbesteuerung ist nunmehr immer möglich. Unterschiedlich ist die Reichweite der Maßnahmen. Je nachdem, ob man einen weitgehenden Steuerverzicht für gerechtfertigt hielt oder nicht, kommt das eine oder andere Verfahren zum Zuge. Bei ausländischen Steuern auf inländische Einkünfte zum Beispiel hielt der Gesetzgeber ein Anrechnen für zu weitgehend, deshalb besteht lediglich die Möglichkeit des Abzugs ¹⁾. Durch die differenzierte Abstufung ist es dem Gesetzgeber gelungen, den Interessensgegensatz zwischen den Unternehmern und dem Fiskus zu einem vernünftigen Kompromiß fortzuentwickeln. Härtefälle können vermieden werden ²⁾.

1) Vgl. u.a. Greif S. 170; siehe auch Flick DB 1977, 34

2) Vgl. Runge IWB Fach 3, Gruppe 2, S. 404

D Probleme im Ausschüttungsfall

Nach § 27 I KStG unterliegen alle Ausschüttungen der Ausschüttungsbelastung von 36 %. Sofern die Belastung bei Thesaurierung unter dieser Grenze liegt, erhöht sich die Körperschaftsteuer. Die Körperschaftsteuererhöhung beläuft sich auf den Unterschiedsbetrag zwischen der bei der Körperschaft eintretenden Belastung des Eigenkapitals (Tarifbelastung) und der Ausschüttungsbelastung. Bedeutung hat das im vorliegenden Rahmen, wenn sich durch Maßnahmen zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung keine oder eine niedrigere Belastung ergibt. Dabei ist die Vorschrift des § 27 II KStG von Bedeutung. Diese bestimmt, daß zur Tarifbelastung nur die Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer gehört. Gelangen steuerfreie oder ermäßigt belastete Einkünfte zur Ausschüttung, wird eine Körperschaftsteuererhöhung vorgenommen, damit die 36 %-Belastung hergestellt wird. Das gilt bei ausländischen Einkünften ¹⁾, unabhängig davon, ob sie bereits im Ausland besteuert worden sind oder nicht.

Im folgenden geht es um Probleme im Ausschüttungsfall, die entstehen, wenn die Tarifbelastung aufgrund nationaler Maßnahmen (§ 34c EStG, § 26 KStG) unter die Ausschüttungsbelastung sinkt. Behandelt werden ferner Fälle, in denen aufgrund von zwischenstaatlichen Verträgen, sogenannten Doppelbesteuerungsabkommen eine Freistellung ausländischer Einkünfte im Inland vorgesehen ist.

1) Vgl. Flick DB 1977, 34

I. Weiterleitung von Steuervorteilen

1. Bedeutung des § 27 KStG

a) Doppelbesteuerungsabkommen

Im Doppelbesteuerungsabkommen ist vielfach eine Freistellung ausländischer Einkünfte von der inländischen Steuer vorgesehen ¹⁾. Im Inland werden auf ausländische Einkünfte dann keine Steuern erhoben; die inländische Belastung ist Null.

§ 27 I KStG unterwirft die unbelasteten Einkünfte im Fall der Ausschüttung trotz der Freistellung einer 36 %-igen Belastung (KStR zu § 27 Abschn. 77 Abs. 2) ²⁾. Ausländische Steuern werden dabei gemäß § 27 II KStG nicht berücksichtigt. Die im Doppelbesteuerungsabkommen getroffene Maßnahme gegen die internationale Doppelbesteuerung wird im Ausschüttungsfall nicht wirksam ³⁾.

-
- 1) Z.B. DBA Deutschland-Niederlande Art. 20, Internationales Steuereinkommensdokumentationsbüro S. I/32; Text auch in BMF, Internationale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung "Niederlande" S. 12. Das OECD-Musterabkommen sieht neben der Anrechnungsmethode (Art. 23 B) auch die Freistellungsmethode (Art. 23 A) vor, Text in Report of the OECD Committee on Fiscal Affairs S. 151f.; Zur Freistellung (tax exemption) siehe Anm. 13ff., S. 147ff.. Eine Aufzählung von DBA mit Freistellungsmethode zwischen anderen Ländern findet sich bei Scholz S. 26 Fußn. 30.
 - 2) Vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 366; Raupach JbFfSt 1977/78 S. 437. Zur Begründung wird darauf verwiesen, daß der inländische Anteilseigner eine Steuergutschrift nur auf die in Deutschland erhobene Körperschaftsteuer erhalten kann, so Greif RIW/AWD 1977, 216; derselbe S. 170. D.h. ausländische, nicht in der Bundesrepublik vereinnahmte Steuern sollen nicht zur Anrechnung zugelassen sein. Auf diese Weise wird verhindert, daß die Zahlung ausländischer Steuern zu einer Minderung der Steuerschuld der Anteilseigner der deutschen Kapitalgesellschaft führt, wenn der ausländische Gewinn ausgeschüttet wird, so Wrede DStZ 1974, 185
 - 3) Feuerbaum DB 1980, 1809; i.d.S. auch Mayer-Wegelin BB 1978, 1404; siehe auch Linn IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 189f.; und Pöllath RIW/AWD 1979, 758

Die Ausschüttungsbelastung kann von natürlichen Personen als Dividendenempfänger allerdings nach § 36 II Ziff. 3 EStG auf die persönliche Einkommensteuerschuld angerechnet werden ¹⁾. Hätte die natürliche Person die steuerfreien Auslandseinkünfte direkt bezogen, wäre es bei der Steuerfreistellung geblieben ²⁾. Die Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft ist mit einer zusätzlichen Steuerbelastung verbunden ³⁾. Die Vorteile steuerfreier Einkünfte werden nicht an die Anteilseigner weitergeleitet ⁴⁾; sie gehen verloren, weil die Einkünfte in normal zu versteuernde Einkünfte übergeleitet werden ⁵⁾. Im Ergebnis bedeutet das eine Wiedereinführung der internationalen Doppelbesteuerung ⁶⁾. Man könnte auch sagen, alle Vergünstigungen für ausländische Einkünfte aus Kapitalgesellschaften erweisen sich als vorläufig. Die Besteuerung wird, sobald die Gewinne an die

-
- 1) Ausnahme: § 51 KStG, vgl. Brenzing GmbHR 1976, 172. Diese Möglichkeit entfällt allerdings bei ausländischen Kapitalgesellschaften bzw. Anteilseignern (§ 50 V 2 EStG), Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 195; Jahn DB 1976, 1448. Es besteht dann allerdings die Möglichkeit einer entsprechenden Vergütung nach § 36e EStG, § 52 KStG, vgl. Reuter a.a.O. S. 198; Greif RIW/AWD 1977, 216; Jahn a.a.O. S. 1448; Maas BB 1976, 1507. Ausländische Anteilseigner stehen sich dann genauso, als ob sie anrechnungsberechtigt wären. Etwas anderes gilt, wenn die Ausschüttung auf Anteile, die in einer inländischen Betriebsstätte des beschränkt steuerpflichtigen Anteilseigner gehalten werden, entfällt (§ 52 IV KStG). Ein Nachteil für Ausländer ergibt sich allerdings insoweit, als die Vergütung gemäß § 43 I Nr. 8 EStG der Kapitalertragsteuer unterliegt; vgl. Neyer RIW/AWD 1980, 413
 - 2) Vgl. dazu Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 197; Brenzing AG 1979, 246; Feuerbaum S. 158; die Steuerbefreiung wirkt dann endgültig
 - 3) Feuerbaum DB 1980, 1810; Mayer-Wegelin BB 1978, 1404
 - 4) Das war auch das erklärte Ziel bei der Körperschaftsteuerreform; vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 332; dazu auch Wohlschlegel FR 1976, 243; Pöllath RIW/AWD 1979, 762
 - 5) Vgl. Beispiele bei Brenzing AG 1979, 347; derselbe GmbHR 1976, 273; vgl. Jahn DB 1976, 1448; Greif RIW/AWD 1977, 216f.; abw. Krebs S. 48 "kein Rückgängigmachen einer Steuerbefreiung", Krebs stellt aber ausschließlich auf die wirtschaftlichen Auswirkungen ab; kritisch dazu Mayer-Wegelin BB 1976, 1600
 - 6) So Feuerbaum FR 1980; derselbe S. 27 und DB 1976, 1639

Gesellschafter gelangen, bei diesen in vollem Umfang nachgeholt ¹⁾.

Gleichwohl ergibt sich daraus gegenüber der Rechtslage nach dem Körperschaftsteuergesetz vor 1977 keine Schlechterstellung für den Steuerpflichtigen ²⁾. Nach wie vor ist, auch bei steuerfreien Einkünften, die individuelle Steuerbelastung des Anteilseigners maßgebend ³⁾.

Diese nach der Körperschaftsteuerreform 1977 bestehengebliebene Konsequenz ist allerdings nicht ganz einsichtig. Ziel der Körperschaftsteuerreform 1977 war die Beseitigung der nationalen Doppelbesteuerung durch Belastung mit Einkommen- und Körperschaftsteuer bei Zwischenschaltung einer Kapitalgesellschaft ⁴⁾. Im internationalen Bereich, bei Durchschüttung ausländischer Einkünfte wird die Doppelbesteuerung nicht vermieden ⁵⁾. Erklären kann man dies dadurch, daß die Körperschaftsteuerreform allein von einer binnenwirtschaftlichen Überlegung getragen wurde ⁶⁾. Übersehen wurde die internationale Verflechtung der deutschen Wirtschaft. Die Körperschaftsteuerreform hatte erhebliche außensteuerliche Auswirkungen ⁷⁾. Das Übersehen dieses internationalen Aspekts bei der Reform führt zu einem Bruch in der Konzeption des

1) Brenzing GmbHHR 1976, 273; derselbe AG 1979, 246

2) Jahn DB 1976, 1448; Manke JbFfSt 1977/78 S. 454; siehe auch die vergleichende Rechnung bei Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 197, 199. Nachteile entstehen aber dadurch, daß bei dem Anrechnungsverfahren nach dem KStG '77 eine Verrechnung nicht abziehbarer Ausgaben mit steuerfreien Einnahmen nicht möglich ist; Einzelheiten bei Tietze BB 1977, 439; vgl. auch Feuerbaum S. 158

3) Brenzing GmbHHR 1976, 272; vgl. auch Maas BB 1976, 1507

4) BT-Drucks. 7/1470 S. 326; siehe Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 192

5) Feuerbaum DB 1980, 1810

6) Brenzing AG 1979, 247; Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 192

7) Dazu siehe Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 192; im Anschluß daran Feuerbaum DB 1980; vgl. Flick DB 1977, 33

KStG '77¹⁾. Die nationale Doppelbesteuerung wird vermieden, die internationale dagegen wieder eingeführt.

Bei dem alten Körperschaftsteuergesetz war das verständlich. Die Einkommenssphäre des Gesellschafters war von der Kapitalgesellschaft völlig getrennt. Bei dem KStG '77 ist das nicht mehr der Fall; es wird vielmehr ein Konnex hergestellt. Von der Systematik her ist es nicht einsichtig, warum Einkünfte der Gesellschaft, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen befreit sind, in steuerpflichtige Einkünfte des Gesellschafters transformiert werden²⁾. Bei einer zum gleichen Zeitpunkt in Italien durchgeführten Steuerreform ist dieser Fehler des deutschen Anrechnungsverfahrens vermieden worden³⁾. In Italien können derartige steuerfreie ausländische Einkünfte ohne Herstellung der Ausschüttungsbelastung durchgeschüttet werden⁴⁾.

Gegen die Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei befreiten Auslandseinkünften sprechen rechtliche Bedenken⁵⁾.

Doppelbesteuerungsabkommen enthalten vielfach die Regelung, Schachteldividenden bei der deutschen Muttergesellschaft nicht zu besteuern⁶⁾. Ob das Herstellen der Ausschüttungsbelastung gleichwohl zulässig ist, erscheint fraglich. Die

1) So Feuerbaum DB 1980, 1810

2) Brenzing GmbHR 1976, 173; siehe auch Flick DB 1977, 33; a.A. aber BT-Drucks. 7/1470 S. 332; kritisch Wohlschlegel FR 1976, 243

3) Dazu Wilke RIW/AWD 1978, 518; Mayr DB 1978, 1853f. ... "bedeutet dies, daß Steuererleichterungen im Falle der Ausschüttung an die Anteilseigner weitergeleitet werden"; im Anschluß daran Pöllath RIW/AWD 1979, 761

4) Vgl. Mayr DB 1978, 1853f.; Wilke RIW/AWD 1978, 518

5) Vgl. Klätschen DStZ 1979, 184

6) Vgl. dazu Art. 18 DBA-Frankreich, BStBl. 1961 I S. 353f.; siehe auch Bundesverband der Deutschen Industrie und Conseil National Du Patronat Francais S. 357, sowie insbesondere aber Art. 20 (n.F. durch Revisionsprotokoll vom 9.6.1969, BStBl. I 1970 I S. 902), Text auch bei BMF, Internationale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, "Frankreich" S. 77; ebenso auch DBA "Niederlande" Art. 20 II, Text bei Eiche "Niederlande" S. 50

nach § 27 I KStG (nach) zu erhebende Ausschüttungssteuer ist immerhin Teil der Körperschaftsteuer, welche die Muttergesellschaft trifft ¹⁾.

In der amtlichen Begründung zu Art. 2 des Dritten Steuerreformgesetzes wird zu § 30 KStG (= § 27 KStG '77) ²⁾ die Auffassung vertreten, die im Doppelbesteuerungsabkommen vorgesehene Freistellung von Einkünften hindere nicht die Herstellung der Ausschüttungsbelastung ³⁾. Dem liegt die Überlegung zugrunde, daß sich die Befreiung nur auf Steuern von Einkommen beziehe, also nur insoweit beansprucht werden können, als das Einkommen Bemessungsgrundlage ist. Bei der Ausschüttungsbelastung sei das nicht der Fall ⁴⁾. Ihre Bezugsgröße sei nicht das Einkommen, sondern die Tarifbelastung des verwendeten Eigenkapitals. Daraus wird gefolgert, daß die Freistellung durch Doppelbesteuerungsabkommen insoweit nicht gilt ⁵⁾.

Diese Schlußfolgerung ist zweifelhaft. Die systematische Stellung des § 27 KStG als besondere Tarifvorschrift macht deutlich, daß sehr wohl eine Verbindung zur Einkommenbesteuerung besteht ⁶⁾. Die Tarifbelastung des Einkommens von null Prozent bei abkommensbefreiten Einkünften ist nur eine vorläufige; die Ausschüttungsbelastung ist die endgültige körperschaftliche Belastung. Tarifbelastung und Körperschaftsteuer entstehen als einheitliche Steuer. Letztlich waren es praktische Erwägungen, die den Gesetzgeber dazu veran-

1) Vgl. Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 198; Manke JbFfSt 1977/78 S. 454

2) BT-Drucks. 7/1470 S. 366

3) Abw. Wohlschlegel FR 1976, 243; vgl. Greif S. 172 und Kläschen DStZ 1979, 184

4) Einzelheiten bei Kläschen DStZ 1979, 184; vgl. Herrmann-Heuer § 27 Erläuterungen zu Abs. I, B I 4 d

5) Vgl. Herrmann-Heuer § 27 Erläuterungen zu Abs. I, B I 4 d; kritisch Kläschen DStZ 1979, 184

6) Dazu Kläschen DStZ 1979, 184

laßten, auch in diesen Fällen die Herstellung einer Ausschüttungsbelastung zu bejahen ¹⁾.

Sofern ausländische Einkünfte einer inländischen Kapitalgesellschaft durch Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Steuer befreit sind, wird die Ansicht vertreten die Herstellung der Ausschüttungsbelastung sei unzulässig ²⁾. Andernfalls würde die absolute Abkommensbefreiung durch nationales Steuerrecht in eine relative umgewandelt ³⁾. Dagegen wird vorgebracht, die Ansicht setze voraus, daß die Herstellung der Ausschüttungsbelastung eine Erhebung von Körperschaftsteuer im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens darstelle ⁴⁾. Bezweifelt wird die Annahme im Hinblick auf den speziellen Zweck der Ausschüttungsbelastung. Die Ausschüttungssteuer soll lediglich die Erhebung des Steuerbeitrags sichern, der bei den Anteilseignern angerechnet werden kann ⁵⁾. Ob ein "spezieller Gesetzeszweck" ein Argument dafür sein kann, die Ausschüttungsbelastung nicht als Körperschaftsteuer im Sinne der Doppelbesteuerungsabkommen anzusehen, erscheint mir fraglich.

Selbst wenn die Herstellung der Ausschüttungsbelastung technische Gründe hat und der Vereinfachung des Anrechnungsverfahrens dient ⁶⁾, muß man doch folgendes beachten. Bei der Auslegung einer Rechtsnorm kommt es auf den im Gesetz zum Ausdruck gekommenen objektivierten Willen des Gesetzgebers an ⁷⁾. Auch von denjenigen, die sich bei ihrer Argumentation

1) Dazu Kläschen DStZ 1979, 184

2) So Wohlschlegel FR 1976, 244; im Anschluß daran auch Feuerbaum DB 1980, 1809; derselbe S. 157 und Lohrmann (Diss.) S. 163; i.V.m. S. 73; Mayer-Wegelin BB 1976, 1599; dazu auch Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 198; Manke JbFfSt 1977/78 S. 454; Raupach JbFfSt 1977/78 S. 438; Kläschen DStZ 1979, 184

3) Wohlschlegel FR 1976, 244; vgl. Mayer-Wegelin BB 1976, 1599

4) So Raupach JbFfSt 1977/78 S. 437

5) Raupach JbFfSt 1977/78 S. 437; vgl. auch Manke JbFfSt 1977/78 S. 454

6) So Manke JbFfSt 1977/78 S. 454 m.w.N.; vgl. Kläschen DStZ 1979, 184

7) BVerfG Urt. v. 21.5.1962 BVerfGE 1, 301 (312); BVerfG Beschluß v. 17.5.1960, BVerfGE 11, 126 (130).

auf den "speziellen Gesetzeszweck" stützen, wird eingeräumt, der (vermeintlich) prinzipielle Unterschied zwischen der Erhebung der tariflichen Körperschaftsteuer und der Herstellung der Ausschüttungsbelastung komme im Gesetz nicht deutlich zum Ausdruck. Das wäre ohne Schwierigkeiten möglich gewesen ¹⁾. Anerkannt wird auch, daß es sich bei der Ausschüttungsbelastung nicht um eine Vorauszahlung auf die Steuer des Anteilseigners handelt, sondern um eine Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft ²⁾. Daraus folgt meines Erachtens, die Ausschüttungssteuer ist durchaus eine Steuer im Sinne des Doppelbesteuerungsabkommens.

Nichts zu ändern vermag daran die Feststellung, daß es nur in seltenen Fällen überhaupt zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung bei abkommensbefreiten Einkünften kommt ³⁾. Aus dieser, wie Manke schreibt, "Besonderheit" ⁴⁾ im tatsächlichen Bereich, können keine rechtlichen Schlüsse abgeleitet werden.

Für die Richtigkeit der hier vertretenen Auffassung sprechen auch die vor Geltung der AO '77 ergangenen Urteile des Bundesfinanzhofs und des Bundesverfassungsgerichts. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bedeutet die Freistellung ausländischer Einkünfte durch Doppelbesteuerungsabkommen, daß sich weder Gewinne noch Verluste der Betriebsstätte auf die Höhe der deutschen Steuer auswirken ⁵⁾. Ebenso argumentiert das Bundesverfassungsgericht ⁶⁾, wenn es ausführt, die infolge des in einem Doppelbesteuerungsabkommen vereinbarten Steu-

1) So ausdrücklich Raupach JbFfSt 1977/78 S. 438

2) Manke JbFfSt 1977/78 S. 454; vgl. Klein-Flockermann-Kühr § 36 Anm. 4c Rd. 34; Felix-Streck ABC "Anrechnungsverfahren" S. 443

3) Warum das selten der Fall ist, wird im Einzelnen noch Gegenstand von Erörterungen sein; S.u.S. 195 - 198

4) Manke JbFfSt 1977/78 S. 454

5) BFH Beschluß v. 11.3.1970, BStBl. II 1970 S. 569 (571); BFH Urt. v. 23.3.1972, BStBl. II 1072 S. 948; vgl. auch Roer S. 41 und Bühler S. 84; a.A. Kiehne AWD 1967, 191; Freudling AWD 1969, 109

6) BVerfG Beschluß v. 10.3.1971, BStBl. II 1973 S. 431 (434)

erverzichts begünstigten Einkünfte seien der inländischen Besteuerung entzogen; sie gelten als nicht vorhanden.

Anders ausgedrückt, das zu versteuernde Einkommen kann sich nur aus den nicht von der Steuerbefreiung erfaßten Einkommen zusammensetzen. Wenn aber in dem zu versteuernden Einkommen die freigestellten ausländischen Einkünfte nicht enthalten sind, dann kann auf sie keine deutsche Steuer erhoben werden. Das gilt auch für die Ausschüttungssteuer. Etwas anderes ließe sich nur über eine entsprechende Beschränkung des Steuer verzichts in den Abkommen erreichen ¹⁾. Das das gegenwärtig nicht der Fall ist ²⁾, bleibt festzuhalten, daß die Ausschüttungssteuer von der Freistellung eines Doppelbesteuerungsabkommens erfaßt wird. Die Herstellung der Ausschüttungsbelastung führt zu einer Kollision mit den völkerrechtlichen Vertrag.

Eine Lösung dieses Konflikts könnte sich möglicherweise aus § 2 AO ergeben. Danach gehen Verträge mit anderen Staaten über die Besteuerung den Steuergesetzen vor, sobald sie innerstaatliches Recht geworden sind. Doppelbesteuerungsabkommen sind völkerrechtliche Vereinbarungen im Sinne dieser Vorschrift. Unter Berufung auf § 2 AO wird daher gefolgert, daß eine Abkommensbefreiung Vorrang vor der innerstaatlichen Regelung über die Erhebung der Ausschüttungsbelastung zukomme ³⁾.

Ob dies wirklich aus § 2 AO folgt ist indes fraglich.

Zur Lösung einer Kollision von Abkommen und innerstaatlichem Recht bieten sich grundsätzlich die allgemeinen Kollisionsregeln an. Zu nennen sind in diesem Zusammenhang die Regeln

1) Vgl. Wohlschlegel FR 1976, 244

2) In Zukunft sollen aber insoweit klarstellende Klauseln in die DBA aufgenommen werden.

3) So insbesondere Wohlschlegel FR 1976, 244; im Anschluß daran Lohrmann (Diss.) S. 73, 163; Feuerbaum S. 157; derselbe DB 1980, 1809; vgl. Mayer-Wegelin BB 1976, 1599

" lex specialis derogat legi generali " und lex posterior derogat legi priori " ¹⁾. Dem Gesetzgeber schienen diese Kollisionsregeln jedoch nicht ausreichend. Nach der Begründung des Finanzausschusses ²⁾ soll § 2 AO klarstellen, daß völkerrechtliche Vereinbarungen, nachdem sie innerstaatliches Recht geworden sind, Vorrang vor den nationalen Steuergesetzen haben. Dadurch soll verhindert werden, daß Doppelbesteuerungsabkommen durch spätere Gesetze abgeändert werden können ³⁾. Eine derartige " Klarstellung " erschien dem Gesetzgeber erforderlich, weil das Verfassungsrecht gemäß Art. 25 GG einen Vorrang vor nationalen Gesetzen lediglich für die allgemeinen Regeln des Völkerrechts vorsieht, nicht dagegen für völkerrechtliche Vereinbarungen ⁴⁾. Auch der Völkerrechtssatz " pacta sunt servanda " vermag daran nichts zu ändern ⁵⁾. Dieser Satz stellt lediglich die völkerrechtliche, nicht dagegen die innerstaatliche Bindung sicher ⁶⁾. Eine Garantie für die innerstaatliche Geltung von Doppelbesteuerungsabkommen allein aufgrund der völkerrechtlichen Verpflichtung existiert nicht ⁷⁾. Die Gefahr eines völkerrechtswidrigen Verstoßes gegen Abkommensregelungen ist daher nicht auszuschließen.

1) Tipke-Kruse § 2 AO Tz. 1; Hübschmann-Hepp-Spitaler § 2 AO Anm. 15; vgl. Lohrmann (Diss.) S. 73 m.w.N. in Fußn. 8

2) BT-Drucks. 7/4292 S. 15

3) BT-Drucks. 7/4292 S. 15, Schwarz-Gröger § 2; siehe Tipke-Kruse § 2 AO Rd. 1 S. 13 am Ende des ersten Absatzes

4) BVerfG Urt. v. 26.3.1957, BVerfGE 6, 309 (363); Klein-Orlopp § 2 Anm. 1

5) Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 127 Fußn. 212 m.w.N.

6) Berber Bd. 1 S. 101f.; Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 127 Fußn. 212

7) Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 126f.; insbesondere Fußn. 212 m.w.N.

Doppelbesteuerungsabkommen sind einfache Gesetze ohne Verfassungsrang. Nach dem Grundsatz "lex posterior derogat legi priori" ist daher nicht auszuschließen, daß Vertragsrecht durch eine Änderung innerstaatlicher Steuergesetze außer Kraft gesetzt werden kann ¹⁾. Welche Bedeutung in diesem Zusammenhang dem § 2 AO zukommt, scheint nicht völlig geklärt zu sein. Nach dem Willen des Gesetzgebers sollte dadurch ein Vorrang des Vertragsrechts sichergestellt werden ²⁾. Das kann aber nur so verstanden werden, daß internationale Verträge *leges speciales* sind ³⁾, was der Verwaltungspraxis entsprach ⁴⁾.

Teilweise wird auch die Meinung vertreten, § 2 AO schliesse den Grundsatz "lex posterior derogat legi priori" aus ⁵⁾. Das gilt meines Erachtens aber nicht uneingeschränkt. Die vorliegende Regelung ist in einfachem Gesetz enthalten. Einfache Bundesgesetzgebung ist nicht in der Lage, den Gesetzgeber für die Zukunft zu binden ⁶⁾. Das folgt bereits daraus, daß der Gesetzgeber den § 2 AO jederzeit wieder aufheben und durch eine andere Regel ersetzen könnte ⁷⁾. § 2 AO kann daher allenfalls eine begrenzte Wirkung zukommen. Aus der fehlenden verfassungsrechtlichen Bindung des Gesetzgebers an Vertragsrecht ⁸⁾ folgt grundsätzlich, daß der "einfache" Gesetzgeber frei ist im Hinblick auf die Frage, wie er eine Kollision

1) Klein-Orlopp § 2 Anm. 1, vgl. Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 126

2) BT-Drucks. 7/4292 S. 15

3) So Koch § 2 Rd. 5; Vgl. Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 126

4) Vgl. BFH Urt. v. 25.2.1970 BStBl. II 1970 S. 392 (394)

5) Lohrmann (Diss.) S. 73; Koch § 2 Rd. 5

6) Hübschmann-Hepp-Spitaler § 2 AO Anm. 12; Klein-Orlopp § 2 Anm. 2

7) Vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler § 2 AO Anm. 12

8) BVerfG Urt. v. 26.3.1957, BVerfGE 6, 309 (363)

von Vertrag und nationaler Regelung löst. Das würde allerdings in Bezug auf künftige Regelungen zu einem Leerlaufen des § 2 AO führen ¹⁾.

Ein Leerlaufen ließe sich vermeiden, wenn man die Vorschrift wie folgt auslegt: § 2 AO stellt eine steuerliche Kollisionsregel dar, die verhindern will, daß Doppelbesteuerungsabkommen durch eine (nachträgliche) Änderung nationaler Steuergesetze quasi automatisch außer Kraft gesetzt werden können ²⁾. Damit gewinnt § 2 AO nur dann Bedeutung, wenn der nationale Gesetzgeber keine Sonderregelung trifft ³⁾. Nicht verhindert werden kann, daß Vertragsrecht durch innerstaatliches Recht im Einzelfall oder auch generell aufgehoben wird ⁴⁾. Dazu bedarf es dann allerdings einer ausdrücklichen Regelung, die bestimmt, daß spätere Gesetze völkerrechtlichen Vereinbarungen vorgehen ⁵⁾.

Diese Auslegung würde dazu führen, daß § 2 AO einerseits über die allgemeinen Kollisionsregelungen hinausgeht, indem es einen generellen Vorrang des Vertragsrechts anordnet, andererseits aber nicht schlechthin ausschließt, daß spätere Gesetze nach dem Grundsatz "lex posterior derogat legi priori" Regelungen in Doppelbesteuerungsabkommen außer Kraft setzen ⁶⁾. Verhindert würde auf diese Weise, daß spätere Gesetze im Konfliktfall automatisch vertragliche Vereinbarungen ändern würden ⁷⁾.

1) Vgl. Koch § 2 Rd. 5 und Hübschmann-Hepp-Spitaler § 2 AO Anm. 12f.

2) Vgl. Tipke-Kruse § 2 AO Tz. 1; Klein-Orlopp § 2 Anm. 2

3) Koch § 2 Rd. 5

4) Klein-Orlopp § 2 Anm. 2; Tipke-Kruse § 2 AO Tz. 1; vgl. Hübschmann-Hepp-Spitaler § 2 AO Anm. 13, Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 127

5) Klein-Orlopp § 2 Anm. 2; im Anschluß daran auch Tipke-Kruse § 2 AO Tz. 1; Vgl. Koch § 2 Bd. 5 "...keine Sonderregelung..."

6) Tipke-Kruse § 2 AO Tz. 1; Klein-Orlopp § 2 Anm. 2; ähnlich Koch § 2 Rd. 5; Vgl. Knechtle S. 187; zu weitgehend dagegen Lohrmann (Diss.) S. 73; Schwarz-Gröger § 2; unklar Kuhn-Kutter § 2 Anm. 1

7) Klein-Orlopp § 2 Anm. 2

Da derzeit keine ausdrückliche Kollisionsregel im Körperschaftsteuergesetz existiert, die den Konflikt mit Doppelbesteuerungsabkommen betrifft, ist - im Zweifel ¹⁾ - davon auszugehen, daß eine Freistellung nach Abkommensrecht als speziellere Regelung der betreffenden Körperschaftsteuernorm vorgeht ²⁾. Die Herstellung einer Ausschüttungsbelastung bei abkommensbefreiten Einkünften ist daher unzulässig ³⁾.

Gegen dieses Ergebnis läßt sich nicht einwenden, andernfalls entstehen wirtschaftlich gesehen letztlich keine Nachteile. In der Regel ⁴⁾ kommt die bei der Gesellschaft nacherhobene Steuer im Wege der Anrechnung nach § 36 II Nr. 3 EStG dem Gesellschafter wieder zugute ⁵⁾. Das Argument würde in unzulässiger Weise tatsächliche Auswirkungen mit Fragen der rechtlichen Zulässigkeit vermengen. Außerdem würden die Grenzen zwischen der Besteuerung der Gesellschaft und ihrer Anteilseigner verwischt ⁶⁾. Das KStG '77 stellt durch die Anrechnung eine Verbindung zwischen Gesellschaft und Gesellschaftern her ⁷⁾. Grundsätzlich bleibt aber die Trennung zwischen Anteilseigner und Kapitalgesellschaft bei der Besteuerung erhalten ⁸⁾.

1) Vgl. Klein-Orlopp § 2 Anm. 2

2) Im Ergebnis so Großfeld in Berichte der deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18, S. 126

3) Im Ergebnis Wohlschlegel FR 1976, 244; im Anschluß daran Feuerbaum DB 1980, 1809; Telkamp FR 1977, 319; Mayer-Wege lin BB 1976, 1599; Lohrmann (Diss.) S. 163; vgl. auch Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 198 mit weiteren Hinweisen auf kritische Stellungnahmen in der Literatur, zweifelnd auch Kläschen DStZ 1979, 184; a.A.: Herrmann-Heuer § 27 Erläuterungen zu Abs. I B I 4 d; Raupach JbFfSt 1977/78 S. 438; Manke JbFfSt 1977/78 S. 286, 454; Praxis der Finanzverwaltung

4) Ausnahme bei Ausländern; dann besteht allerdings die Möglichkeit zur Steuervergütung nach § 36e EStG; § 52 KStG

5) Vgl. Wohlschlegel FR 1976, 244; i.d.S. auch Greif S. 172

6) Zu letzterem Argument Wohlschlegel FR 1976, 244

7) Vgl. Brenzing GmbHR 1976, 173; vgl. weiter Flick DB 1977, 33

8) BT-Drucks. 7/1470 S. 326

Der Einwand, wirtschaftlich gesehen würden keine Nachteile entstehen, kann nicht dazu herangezogen werden, die Herstellung der Ausschüttungsbelastung auf abkommensbefreite Auslandseinkünfte zu rechtfertigen. Er zeigt jedoch folgendes. Die Frage nach der Zulässigkeit einer Ausschüttungssteuer trifft das eigentliche Problem in diesem Zusammenhang noch nicht hinreichend. Sieht man die bisherige Praxis als unzulässig an, so ist damit nichts gewonnen. Es entfällt lediglich die 36 %-Belastung bei der Gesellschaft. Angerechnet werden kann nur eine von der Kapitalgesellschaft tatsächlich geschuldete Körperschaftsteuer ¹⁾. Andernfalls entfällt gleichzeitig mit der Ausschüttungsbelastung die Möglichkeit zur Steueranrechnung beim Anteilseigner.

Das verdeutlichen folgende Überlegungen. Die Anrechnung ist unabhängig von der Entrichtung der Steuer (§ 36 II Nr. 3 Satz 3 EStG). Es kommt nicht darauf an, ob die Kapitalgesellschaft ihre Steuer bereits gezahlt hat oder nicht. Vorausgesetzt wird, daß die Gesellschaft überhaupt steuerpflichtig ist. Nach der hier vertretenen Auffassung ist das nicht der Fall. Eine Anrechnung scheidet aus. Die Kapitalgesellschaft wäre auch nicht in der Lage, die nach § 36 II Nr. 3b EStG erforderliche Bescheinigung nach § 44 I Nr. 4 KStG auszustellen ²⁾. Es fehlt dann eine materielle Voraussetzung der Anrechnung ³⁾.

Die Gegenauffassung ⁴⁾ meint, die Bescheinigung betreffe nur einen abstrakt anrechenbaren Bruchteil. Sie übersieht nach meiner Auffassung, daß § 44 I KStG ausdrücklich von dem

1) So Wohlschlegel FR 1976, 243; Vogel DB 1975, 758; Raupach JbFfSt 1977/78 S. 438; a.A. offenbar Manke JbFfSt 1977/78 S. 454

2) Raupach JbFfSt 1977/78 S. 438

3) Raupach JbFfSt 1977/78 S. 438; vgl. Klein-Flockermann-Kühr § 36 Anm. 4g Rd. 61

4) Manke JbFfSt 1977/78 S. 454

Erbringen einer Leistung für eigene Rechnung spricht ^{1) 2)}. Eine fiktive Steueranrechnung, also eine Anrechnung nicht gezahlter (Ausschüttungs-)steuer ist nicht vorgesehen ³⁾. Der Ausschluß ist die notwendige Folge einer Auffassung, die Steuerbefreiungen, die der Kapitalgesellschaft zustehen, den Gesellschaftern nicht zugute kommen lassen will ⁴⁾. Diese Ansicht liegt der amtlichen Begründung zugrunde ⁵⁾. Sie kommt in § 27 KStG und in den Regelungen über das Anrechnungsverfahren zum Ausdruck. Die Frage in diesem Zusammenhang muß daher lauten: Ist es zulässig, Anteilseigner von den Vorteilen steuerfreier ausländischer Einkünfte auszuschließen?

Bevor dieses Problem näher behandelt werden soll, sei zunächst auf weitere Fälle, in denen sich die Frage ebenfalls stellt, eingegangen ⁶⁾.

b) § 34c EStG, § 26 KStG

Infolge der Anrechnung oder des Abzugs ausländischer Steuern kommt es zu einer ermäßigten Steuerbelastung ⁷⁾; unter Umständen entfällt eine deutsche Steuer sogar gänzlich. Sofern in Folge der Anrechnung die deutsche Steuerbelastung unter 36 % sinkt, tritt der gleiche Effekt ein, wie bei einer "echten"

1) Würde man die Herstellung der Ausschüttungsbelastung für zulässig halten, läge ein Erbringen einer Leistung für eigene Rechnung vor, da die Ausschüttungssteuer eine Besteuerung auf der Ebene der Gesellschaft darstellt.

2) Folgt man der hier vertretenen Auffassung, so wird auch das von Manke JbFfSt 1977/78 S. 454 vorgebrachte Argument für die Zulässigkeit der Herstellung der 36 %-Belastung bei DBA-Einkünften, nämlich daß die Besteuerung "nur eine Ausgleichsfunktion für eine sonst ungerechtfertigte Anrechnung" bewirkt, hinfällig.

3) Vgl. dazu Vogel DB 1975, 758; ebensowenig die Anrechnung ausländischer Steuern; Klein-Flockermann-Kühr § 36 Anm. 4 d Rd. 43

4) So Wohlschlegel FR 1976, 243; vgl. dazu BT-Drucks. 7/1470 S. 332

5) BT-Drucks. 7/1470 S. 332

6) Vorgreifend sei jedoch schon auf die Kritik bei Brenzing AG 1979, 247ff. hingewiesen.

7) Vgl. Greif S. 169

Befreiung von der Inlandssteuer ¹⁾. Im Ausschüttungsfall ist gemäß § 27 I KStG die 36 %-Ausschüttungsbelastung herzustellen. Dabei zählt zur Tarifbelastung nur die Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer, § 27 II KStG. Die Folge ist, Vorteile der Anrechnung oder des Abzugs gehen wieder verloren ²⁾. § 27 KStG schränkt die Bestimmung des § 34c I EStG und des § 26 KStG ein ³⁾. Die deutsche Körperschaftsteuer wird allerdings auf die Einkommensteuer des Anteilseigners angerechnet.

An diesem Mangel der alten Rechtslage hat die Zulassung des Steuerabzugs nicht geändert. Wie bereits der Vorteilhaftigkeitsvergleich Anrechnung - Abzug gezeigt hat ⁴⁾, führen beide Methoden im Ausschüttungsfall zu gleichen Belastungen. Der Steuerabzug hat für den Ausschüttungsfall keine Verbesserung gebracht. Der Steuervorteil des Abzugsverfahrens wird nicht an die Anteilseigner weitergeleitet.

Es läßt sich daher festhalten: Steuervorteile der Kapitalgesellschaft, die durch Freistellung oder als Folge der Anrechnung beziehungsweise des Abzugs ausländischer Steuern entstehen, werden nicht an die Anteilseigner weitergeleitet. Im Ausschüttungsfall führen alle Verfahren ⁵⁾ zur Beseitigung der internationalen Doppelbesteuerung zu dem gleichen Ergebnis. Die Vorteile einer Berücksichtigung ausländischer Steuern gehen verloren. Letztlich ist die individuelle Belastung des Anteilseigners maßgeblich ⁶⁾. Ein Entlastungseffekt ist nur solange gegeben, wie die Gewinne thesauriert werden.

1) Vorausgesetzt, das ermäßigt belastete Eigenkapital gilt nach § 28 II KStG i.V.m. § 30 II KStG als für die Ausschüttung verwendet, vgl. Krebs S. 47

2) Feuerbaum S. 28; Pöllath RIW/AWD 1979, 758, 762; vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 25; siehe auch Müller-Dott IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 625

3) Feuerbaum DB 1980, 1810; vgl. Kuhn FR 1979, 315; Manke DStZ 1980, 328 und IdW Brief Nr. 164 S. 44 sowie Brief Nr. 182 S. 34

4) S.o.S. 111f.

5) Auch eine eventuelle Freistellung durch nationales Recht; Pöllath RIW/AWD 1979, 758

6) Vgl. Feuerbaum DB 1980, 1810; siehe auch Brenzing AG 1979, 245; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 25; Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 207; Pöllath RIW/AWD 1979, 758

Aufgrund dieser Gegebenheiten kann eine Besserstellung des Steuerpflichtigen im Ausschüttungsfall nicht durch eine Verbesserung der Maßnahmen gegen die Doppelbesteuerung erreicht werden. § 27 KStG macht alle Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung im Ausschüttungsfall hinfällig ¹⁾.

Im Folgenden soll nun auf die bereits oben angesprochene Frage ²⁾ eingegangen werden, ob es überhaupt zulässig ist, Steuervorteile der Gesellschaft nicht an die Anteilseigner weiterzuleiten. Das wird unter Hinweis auf Art. 3 GG insbesondere von Brenzing bezweifelt ³⁾. Auf verfassungrechtliche Bedenken stößt dabei die Tatsache, daß Personengesellschaften anders behandelt werden als Kapitalgesellschaften. Den Gesellschaftern einer Personengesellschaft gehen Vorteile, die durch Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung entstehen, nicht verloren ⁴⁾. Sie sind möglicherweise besser gestellt als die Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft. Das Nichtweiterleiten von Steuervorteilen der Gesellschaft an die Gesellschafter könnte die Einkunftserzielung von Kapitalgesellschaften im Ausland diskriminieren ⁵⁾. Ob die unterschiedliche Behandlung mit dem Ziel des Körperschaftsteuergesetzes nach einer rechtsformneutralen Unternehmensbesteuerung übereinstimmt, ist fraglich ⁶⁾. Sollte der Ausschluß der Anteilseigner von den Steuervorteilen der Gesellschaft zulässig sein, ist dessen Einfluß auf das Ausschüttungsverhalten und die Eigenkapitalbildung der Kapitalgesellschaften zu untersuchen ⁷⁾.

1) Feuerbaum FR 1980, 1809, 1810; vgl. Müller-Dott IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 625

2) S.o.S. 190

3) Brenzing AG 1979, 254; siehe auch Wilke S. 49

4) Kuhn FR 1979, 315; vgl. Feuerbaum S. 31

5) Pöllath RIW/AWD 1979, 762

6) Kritisch insoweit Kuhn FR 1979, 315

7) Zur Fragestellung Hundt DB-Beilage 17/80 S. 25

2. Rechtliche Bedenken

Um die Ausgangslage zu verdeutlichen, sei noch einmal zusammenfassend folgendes festgehalten. Maßnahmen zur Vermeidung einer internationalen Doppelbesteuerung führen dazu, daß eine niedrigere deutsche Steuer anfällt, als normalerweise. Die Belastung der Körperschaft mit deutscher Steuer liegt daher vielfach unter 36 %. Der Gesetzgeber geht von der Überlegung aus, Steuervorteile der Kapitalgesellschaften dürfen nicht an die Anteilseigner weitergeleitet werden ¹⁾. Grundsätzlich wird deshalb immer die Ausschüttungsbelastung von 36 % hergestellt (§ 27 I KStG). Ausländische Steuern zählen dabei nach § 27 II KStG nicht zur Tarifbelastung. Im Ausschüttungsfall werden infolgedessen die Steuerbefreiungen/Minderungen der Kapitalgesellschaft rückgängig gemacht. Bei Einkünften, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen befreit sind, ist das - wie gezeigt ²⁾ - unzulässig. Ob das Verfahren möglicherweise allgemein gegen Art. 3 I GG verstößt, soll Gegenstand der folgenden Untersuchung sein. Dabei sind zwei Fragen auseinanderzuhalten. Einmal, ob es grundsätzlich zulässig ist, Anteilseigner von den Steuervergünstigungen/Befreiungen der Kapitalgesellschaft auszuschließen. Zum anderen, ob das gewählte Verfahren zulässig ist.

a) Generelle Zulässigkeit

Der Ausschluß der Anteilseigner von den Steuervorteilen der Kapitalgesellschaft könnte möglicherweise gegen Art. 3 I GG verstoßen ³⁾. Gleichheit besteht nur relativ; absolut Gleiches

1) BT-Drucks. 7/1470 S. 332

2) S.o.S. 188

3) Vgl. Brenzing AG 1979, 252f.; ansatzweise auch bei Salditt AWD 1971, 396 (allerdings in anderem Zusammenhang)

ist identisch ¹⁾. Die Frage nach der Gleichheit setzt demzufolge einen Maßstab voraus, an dem sich zu vergleichende Sachverhalte messen lassen ²⁾. Art. 3 I GG selbst gibt diesen Maßstab nicht. Vorgegebene fundamentale Ordnungsprinzipien oder Wertentscheidungen ³⁾, die einem Ausschluß der Anteilseigner von den Steuervergünstigungen der Kapitalgesellschaft entgegenstehen könnten, kennt das Grundgesetz nicht. Ein Verfassungsverstoß könnte aber vorliegen, wenn der Gesetzgeber sich über eine von ihm selbst statuierte Sachgesetzlichkeit hinweggesetzt haben sollte ⁴⁾.

aa) Sachgesetzlichkeit

Festzustellen, ob eine unzulässige Ungleichbehandlung und damit ein Gleichheitsverstoß vorliegt, erfordert Klarheit über die vom Gesetzgeber gesetzte Sachgesetzlichkeit. Diese bildet den Prüfungsmaßstab für einen Gleichheitsverstoß. Nach der regierungsamtlichen Begründung ⁵⁾ war ein Ziel der Körperschaftsteuerreform 1977, den Einfluß des Steuerrechts auf die Wahl der Unternehmensform zurückzudrängen. Es sollte eine weitgehende Neutralität der Unternehmensbesteuerung erreicht werden. Zu diesem Zweck wurde die Doppelbelastung bei Kapitalgesellschaften mit Einkommen- und Körperschaftsteuer

1) Vgl. BVerfG Urt. v. 18.12.1953 BVerfGE 3, 225 (240); BVerfG Urt. v. 20.12.1966 BVerfGE 21, 12 (26); Schwerdtfeger § 29 I S. 175 m.w.N.

2) Lohrmann (Diss.) S. 169

3) Allg. Schmidt-Bleibtreu, Klein Art. 3 Rd. 13

4) BVerfG Beschluß v. 7.11.1972 BVerfGE 34, 103 (115) m.w.N. aus der Rspr. des BVerfG; BVerfG Beschluß v. 14.3.1963 BVerfGE 15, 313 (318); siehe auch Wertenbruch S. 121; Leibholz S. 254; zum Ganzen Schmidt-Bleibtreu, Klein Art. 3 Rd. 10; i.d.S. auch Hesse § 12 II 1a Rd. 431 S. 166 "...dieser Inhalt (gemeint ist der Gesetzesinhalt) selbst soll dem Prinzip der Gleichheit entsprechen".

5) BT-Drucks. 7/1417 S. 327, 328 (5d); vgl. auch Greif S. 15

durch Einführen des Anrechnungsverfahrens (vgl. § 36 II 3 EStG) beseitigt. Das Steuerrecht hat damit seinen Einfluß auf die Wahl der Rechtsform verloren. Körperschaften sind gegenüber Personengesellschaften grundsätzlich nicht mehr benachteiligt. Sie werden steuerlich im wesentlichen gleich behandelt. Wettbewerbsunterschiede als Folge ungleicher Steuerbelastung entfallen.

bb) Ungleichbehandlung

Steuerbefreiungen oder Ermäßigungen der Kapitalgesellschaft werden nicht an die Anteilseigner weitergeleitet; sie gehen verloren. Der im Thesaurierungsfall bestehende Unterschied zwischen steuerfreien und steuerpflichtigen Einkünften entfällt auf der Ebene des Anteilseigners ¹⁾. Das gleiche gilt bei ermäßigt besteuerten Einkünften. Die Frage ist, ob der Ausschluß der Anteilseigner von Steuervorteilen der Kapitalgesellschaft Personengesellschaften steuerlich begünstigt. Entscheidend sind die wirtschaftlichen Auswirkungen ²⁾. Die wiederum hängen von der Reihenfolge der Ausschüttungen des Eigenkapitals ab.

(1) Problemfälle

Nach § 28 II KStG gelten die Teilbeträge des Eigenkapitals in der Reihenfolge als ausgeschüttet, in der die Belastung abnimmt. Es wird fingiert, daß zunächst die mit 56 % belasteten, danach die weniger belasteten und zuletzt die unbelasteten Teilbeträge für die Ausschüttung verwendet werden. Diese Regelung ist für das Körperschaftsteuersubjekt am günstigsten. Eine Körperschaftsteuererhöhung tritt erst ein,

1) Vgl. dazu Brenzing AG 1979, 251

2) Entscheidend sind die praktischen Auswirkungen, nicht der abstrakt allgemeine Wortlaut des Gesetzes, Schmidt-Bleibtreu, Klein Art. 3 Rd. 15; BVerfG Urt. v. 24.6.1958 BVerfGE 8, 51 (64)

wenn zuvor alle höher als 36 % belasteten Eigenkapitalanteile aufgebraucht worden sind ¹⁾.

Durch Doppelbesteuerungsabkommen freigestellte Einkünfte und Einkünfte, die in Folge der Anrechnung oder des Abzugs nur ermäßigt belastet sind, gelangen erst zur Ausschüttung, wenn höher belastete Eigenkapitalanteile aufgebraucht sind ²⁾. Reichen die höher belasteten Teilbeträge zur Ausschüttung aus, braucht auf Einkünfte, die in Folge von Maßnahmen gegen eine internationale Doppelbesteuerung nicht oder nur ermäßigt belastet sind, nicht zurückgegriffen werden. Die Ausschüttungsbelastung nach § 27 I KStG wird nicht hergestellt. Die Steuervorteile bleiben erhalten. Eine ungleiche Wettbewerbslage zwischen Kapital- und Personengesellschaften kann nicht entstehen.

Selbst wenn ermäßigt belastete ausländische Einkünfte zur Ausschüttung verwendet werden, muß es keineswegs immer zu einem Verlust der Steuervorteile kommen. § 32 I KStG bestimmt, daß ermäßigt belastete Einkünfte aufzuteilen sind. Bei einer Belastungshöhe ³⁾ zwischen 56 % und 36 % ist eine Aufteilung in einem mit 56 % belasteten und einem mit 36 % belasteten Teilbetrag erforderlich, § 32 II Nr. 2 KStG ⁴⁾. Liegt die Belastung zwischen 36 % und 0 %, muß gemäß § 32 V Nr. 1 KStG eine Aufteilung in einem mit 36 % belasteten und in einem mit 0 % belasteten Teilbetrag vorgenommen werden ⁵⁾. Entsprechend der Ausschüttungsreihenfolge (§ 28 II 1 KStG) werden wieder die höher belasteten Teilbeträge zuerst für die Ausschüttung verwendet. Zu einer Ungleichbehandlung kann es

1) In diesem Sinne z.B. Tipke § 11 6.33 S. 392f.; vgl. Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 198 und Pöllath RIW/AWD 1979, 758

2) Vgl. allgemein dazu Greif S. 172 sowie Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 198

3) Zu beachten ist allerdings, daß gemäß § 27 II KStG zur Tarifbelastung nur die Belastung mit inländischer Körperschaftsteuer gehört. Die ausländische Steuer bleibt unberücksichtigt. Gemäß Abschn. 86 Abs. 5 KStR bezieht sich die Tarifbelastung auf die Einkünfte abzüglich der ausländischen Steuern.

4) Einzelheiten bei Jahn DB 1976, 1447

5) Dazu Jahn DB 1976, 1447; sowie Tipke § 11 6.32 S. 329

daher nur kommen, wenn auf Einkünfte zurückgegriffen wird, die nach der Aufteilung oder von Anfang an unbelastet sind. In allen anderen Fällen kommt es nicht zur Herstellung der Ausschüttungsbelastung. Die hier angesprochene Problematik stellt sich erst garnicht ¹⁾.

Aufgrund der Regelungen über die Ausschüttungsreihenfolge in §§ 28 II, 32 II KStG gelangen im allgemeinen lediglich die mit 56 % oder 36 % belasteten Teilbeträge des verwendbaren Eigenkapitals zur Ausschüttung ²⁾. Für die Mehrzahl der Fälle ergibt sich in der Praxis eine befriedigende Lösung. Die Körperschaftsteuererhöhung nach § 27 I KStG kommt nicht zum Tragen ³⁾. In besonderen Fällen kann es dennoch dazu kommen, daß unbelastete ausländische Einkünfte (§ 28 II 2 i.V.m. § 30 II Nr. 1 KStG) zur Ausschüttung gelangen ⁴⁾. Nach § 27 I KStG wird dann zunächst die Ausschüttungsbelastung hergestellt. Die Folge ist, daß Steuervorteile verloren gehen.

Betroffen sind davon Kapitalgesellschaften, die lediglich ausländische Einkünfte beziehen und über keine in der Bundesrepublik voll- oder teilbesteuerte Ausschüttungsmasse (Alt-Rücklagen) ⁵⁾ verfügen, sowie Gesellschaften, deren inländische Einkünfte auf Dauer negativ sind ⁶⁾. Wollen oder müssen diese Gesellschaften Gewinne ausschütten, sind

1) Vgl. Flick DB 1977, 34

2) Jahn DB 1976, 1448

3) Greif S. 171f.; Flick DB 1977, 34

4) In diesem Sinne vgl. Jahn DB 1976, 1448; Flick DB 1977, 34

5) Vgl. § 29 II 2 KStG; gemeint sind damit früher gebildete offene Rücklagen.

6) Flick DB 1977, 34; vgl. auch Brenzing AG 1979, 249; sowie Reuter IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 205 und Mayer-Wegelin BB 1976, 1600

sie darauf angewiesen, unbelastetes Eigenkapital auszuschütten ¹⁾. Dann wird die Frage akut, ob ein Rückgängigmachen der Steuervorteile der Kapitalgesellschaft zu einer Ungleichbehandlung führt. Die Bedenken betreffen daher nicht die Regelfälle, sondern die Ausnahmefälle ²⁾.

(2) Feststellung der Ungleichbehandlung

Körperschaften befinden sich im Wettbewerb mit Personengesellschaften. Die Frage ist, inwieweit eine wettbewerbliche Ungleichbehandlung vorliegt. Hilfreich ist ein Zusammenstellen der gleich und ungleichen Elemente ³⁾.

Bei Personengesellschaften oder Einzelunternehmern kommen den Gesellschaftern Steuervorteile zugute. Anteilseigner einer Kapitalgesellschaft bleiben sie verwehrt. Das gilt selbst dann, wenn die Anteilseigner steuerbefreit sind ⁴⁾. Die Steuervorteile der Kapitalgesellschaft gehen nicht nur bei Ausschüttung an private Anteilseigner verloren, sondern auch, wenn die Eigenkapitalanteile an eine Kapitalgesellschaft ausgeschüttet werden ⁵⁾.

Bevor man eine Ungleichbehandlung feststellen kann, muß man folgendes bedenken: Vergleichbare Tatbestände sind nie völlig gleich, sonst wären sie identisch ⁶⁾. Eine Beurteilung, ob zwei Sachverhalte gleich oder ungleich sind, muß von den begriffsnotwendig vorhandenen Ungleichheiten abstrahieren. Diese erscheinen als unwesentlich ⁷⁾. Welche Elemente des

1) Brenzing AG 1979, 249

2) Brenzing AG 1979, 249; vgl. Mayer-Wegelin BB 1976, 1600

3) Schwerdtfeger § 29 III 2 S. 177

4) Mayer-Wegelin BB 1976, 1600; vgl. auch Kuhn FR 1979, 315; Feuerbaum S. 31

5) Mayer-Wegelin BB 1976, 1600, vgl. auch S. 1601

6) BVerfG Urt. v. 18.12.1953 BVerfGE 3, 225 (240); BVerfG Urt. v. 20.12.1966 BVerfGE 21, 12 (26); Hesse § 12 II 1 b Rd. 432, S. 166; Schwerdtfeger § 28 I S. 175 m.w.N.

7) BVerfG Urt. v. 20.12.1966 BVerfGE 21, 12 (26); Hesse § 12 II 1 b Rd. 432 S. 166

zu ordnenden Lebenssachverhalts für eine Gleich- oder Ungleichbehandlung maßgebend sind beziehungsweise welche Ungleichheiten abstrahiert werden müssen, hängt von Wertungen ab ¹⁾. Diese Wertungen zu bestimmen, obliegt dem Gesetzgeber ²⁾. Seine Aufgabe ist es, zu entscheiden, ob die gleichen Elemente prägend sind oder die ungleichen.

Der Gesetzgeber hat sich grundsätzlich für eine wettbewerbsneutrale Unternehmensbesteuerung entschieden ³⁾. Kapital- und Personengesellschaften sollen nicht infolge unterschiedlicher Besteuerung im Wettbewerb ungleich gestellt sein. Gegen diese selbstgesetzte Sachgesetzlichkeit könnte der Gesetzgeber dadurch verstoßen haben, daß er von dem ursprünglichen Ziel bei Ausschüttung steuerfreier/ermäßigter Einkünfte abweicht ⁴⁾. Er betrachtet die Selbständigkeit der juristischen Personen im Hinblick auf die eigenständige Besteuerung der Kapitalgesellschaften als prägendes Element ⁵⁾. Nach seiner Wertung schließt das aus, Steuerbefreiungen der Kapitalgesellschaft deren Anteilseignern zugute kommen zu lassen ⁶⁾. Bei Gesellschaftern einer Personengesellschaft ist das jedoch der Fall. Ein Abweichen von der eigengesetzten Sachgesetzlichkeit - wettbewerbsneutrale Unternehmensbesteuerung - ist gegeben. Eine Ungleichbehandlung ist zu bejahen,

1) BVerfG Urt. v. 18.12.1953 BVerfGE 3, 225 (240); Schwerdtfeger § 28 I S. 175; Gubelt in v. Münch Art. 3 Rd. 13

2) BVerfG Urt. v. 18.12.1953 BVerfGE 3, 225 (240); BVerfG Urt. v. 20.12.1966 BVerfGE 12, 21 (26); (ständige Rspr.); Schwerdtfeger § 29 I S. 175 m.w.N. aus der Rspr. des BVerfG; Düring in Maunz-Düring-Herzog Art. 3 Rd. 333

3) BT-Drucks. 7/1470 S. 328f.; S.o.S. 194

4) Der Vollständigkeit halber sei darauf hingewiesen, daß auch in den hier unproblematischen Fällen eine völlige Wettbewerbsneutralität nicht erreicht wird, da die mehrfache Vermögensteuerbelastung auch jetzt noch die Kapitalgesellschaften gegenüber der Rechtsform der Personengesellschaften diskriminiert.

5) BT-Drucks. 7/1470 S. 332

6) BT-Drucks. 7/1470 S. 332

cc) Zulässigkeit

Die Ungleichbehandlung von Anteilseignern einer Kapitalgesellschaft gegenüber den Gesellschaftern einer Personengesellschaft stellt dann einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar, wenn die Unterscheidung als willkürlich bezeichnet werden muß. Das ist zu verneinen, wenn das Abweichen von der selbstgesetzten Sachgesetzlichkeit sachlich hinreichend gerechtfertigt ist ¹⁾. Es ist also ein überzeugender Grund für die Differenzierung erforderlich ²⁾. Als einen solchen sieht der Gesetzgeber die selbständige Besteuerung der Kapitalgesellschaften an.

(1) Atypische Ausnahmen

Denkbar wäre, die Ungleichbehandlung damit zu rechtfertigen, daß es sich bei den genannten Problemfällen lediglich um atypische Ausnahmeerscheinungen handelt. Auf das Vorliegen eines sachlichen Grundes käme es dann nicht an. Allgemein anerkannt ist ³⁾, daß der Gesetzgeber im Hinblick auf die Transparenz und Praktikabilität einer Norm typisierende Regelungen treffen darf. Mit einer solchen Typisierung sind zwangsläufig Nachteile für Einzelne verbunden. Diese werden, sofern nur eine verhältnismäßig kleine Gruppe betroffen ist, verfassungsrechtlich als irrelevant angesehen ⁴⁾. Das gilt selbst dann, wenn es zu Härtefällen kommt ⁵⁾.

1) BVerfG Beschluß v. 16.12.1958 BVerfGE 9, 20 (28)

2) Ständige Rspr. des BVerfG z.B. BVerfG Beschluß v. 23.10.1951 BVerfGE 1, 13 (52); BVerfG Urt. v. 11.7.1961, BVerfGE 13, 331 (340); BVerfG Beschluß v. 16.6.1975 BVerfGE 40, 109 (116); weitere Nachweise aus der Rspr. des BVerfG bei Schmidt-Bleibtreu, Klein Art. 3 Rd. 13

3) BVerfG Beschluß v. 20.6.1967 BVerfGE 22, 100 (103); BVerfG Urt. v. 27.7.1963 BVerfGE 17, 1 (23); BVerfG Vorprüfungsausschuß-Beschluß v. 27.10.1975, NJW 1976, 101; weitere Nachweise bei Gubelt in v. Münch Art. 3 Rd. 21

4) Vgl. Gubelt in v. Münch Art. 3 Rd. 21

5) Vgl. BVerfG Vorprüfungsausschuß, Beschluß v. 27.10.1975 NJW 1976, 101

Wie sich gezeigt hatte, war nur in relativ seltenen Fällen eine Ungleichbehandlung gegeben ¹⁾. Gleichwohl sind die Überlegungen hier nicht geeignet, einen Verfassungsverstoß zu verneinen. Bei den fraglichen Fällen handelt es sich nicht um unbeabsichtigte Randerscheinungen, die im Hinblick auf eine Typisierung in Kauf genommen werden. Die Ungleichbehandlung ist vielmehr auf eine gezielte Maßnahme des Gesetzgebers zurückzuführen ²⁾. Dieser wollte ein Durchschlagen von Steuerbefreiungen der Kapitalgesellschaft auf die Anteilseigner generell verhindern. Die eingetretenen Benachteiligungen waren beabsichtigt. Sie können deshalb nicht als atypische Ausnahmen die Ungleichbehandlung rechtfertigen.

(2) Differenzierungsgebot

Ein sachlicher Grund für die Differenzierung ist gegeben, wenn das Recht die Ungleichbehandlung gebietet, also ein Weiterleiten der Steuervorteile an die Anteilseigner untersagt. Nach der Auffassung der Bundesregierung ³⁾ ist ein Weiterleiten der Steuervorteile ein unzulässiger Durchgriff durch die juristische Person. Ein solcher ist nach den vom Bundesverfassungsgericht zum Durchgriff entwickelten Grundsätzen nicht zulässig. Die Berufung auf die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts ⁴⁾ ist jedoch fehlerhaft, wie Brenzing zutreffend feststellt ⁵⁾. In dem betreffenden Judikat ging es

1) Vgl. Brenzing AG 1979, 249

2) So insbesondere Brenzing AG 1979, 249

3) BT-Drucks. 7/1470 S. 332, 326

4) BVerfG Urt. v. 24.1.1962 BVerfGE 13, 331 (340)

5) Brenzing AG 1979, 248

darum, die Kapitalgesellschaft aufgrund ihrer Verfassung als juristische Person davor zu schützen, nicht eigenständig, sondern nach den Verhältnissen der Gesellschafter behandelt zu werden. Hier geht es gerade umgekehrt um die Frage, ob die Selbständigkeit der juristischen Person es verbietet, Steuervorteile der Gesellschaft an die Anteilseigner weiterzuleiten.

Von einem Durchgriff spricht man, wenn durch eine juristische Person auf Verhältnisse der Gesellschafter zurückgegriffen wird. Das geschieht insbesondere zu Haftungszwecken ¹⁾. Darum geht es im vorliegenden Fall aber nicht. Das Problem ist vielmehr, ob Verhältnisse der Gesellschaft auch bei den Anteilseignern berücksichtigt werden müssen. Das angegebene Urteil kann deshalb nicht dazu herangezogen werden ²⁾, die regierungsamtliche Auffassung zu begründen.

Meines Erachtens hat die Frage, ob Steuerbefreiungen auf die Anteilseigner durchschlagen dürfen, nichts mit dem Problem des Durchgriffs zu tun ³⁾. Die Auffassung der Bundesregierung, die getroffene Differenzierung sei ausdrücklich geboten ⁴⁾, trifft nicht zu.

(3) Differenzierungsverbot

Ein Verstoß gegen Art. 3 I GG liegt sicher dann vor, wenn das Recht ein Weiterleiten der Steuervorteile an die Anteilseigner fordert, die fragliche Differenzierung also verbietet. Zivilrechtlich gesehen besteht eine klare Trennung zwischen der als selbständige juristische Person ausgestalteten Kapitalgesellschaft und deren Gesellschaftern ⁵⁾. Das Steuerrecht ist

1) Kübler § 4 IV 4 S. 33; Wiedemann § 4 III S. 218, 220, 221f.; Kraft-Kreutz C III 3 a S. 57; sowie Coing NJW 1977, 1794; aus der Rspr. siehe u.a. BGH NJW 1977, 1449 mit Anm. Schmidt S. 1451 sowie Emmerich S. 2163

2) So auch Brenzing AG 1979, 248

3) Zweifelnd insoweit auch Brenzing AG 1979, 248 unten rechts

4) BT-Drucks. 7/1470 S. 332

5) In diesem Sinn Wiedemann § 2 I 3 a S. 102

jedoch nicht an Entscheidungen des Zivilrechts gebunden. Es darf eigenständig werten. Das ist weitgehend anerkannt ¹⁾. Der Gesetzgeber kann zivilrechtliche Gestaltungen steuerlich privilegieren. Im Hinblick auf die Einheit der Rechtsordnung müssen jedoch Wertungswidersprüche vermieden werden ²⁾. Das ändert nichts daran, daß das Steuerrecht grundsätzlich nicht an das Zivilrecht gebunden ist und von dessen Wertungen abweichen darf ³⁾. Die zivilrechtliche Trennung der Sphäre der Gesellschaft von der der Anteilseigner, ist für das Steuerrecht nicht maßgebend. Genausowenig zwingend ist das Gegenteil.

Wenn ein Abweichen des Steuerrechts vom Zivilrecht zulässig ist, heißt das noch lange nicht, daß es stets erfolgen muß. Daraus folgt: Ein Weiterleiten von Steuervorteilen der Gesellschaft an die Anteilseigner wird vom Recht nicht gefordert.

(4) Sachliche Gründe

Die vom Gesetzgeber getroffene Differenzierung ist weder ausdrücklich geboten noch verboten. Für ihre Rechtmäßigkeit kommt es darauf an, ob ein sachlicher Grund vorliegt ⁴⁾. In der amtlichen Begründung ⁵⁾ wird auf die selbständige Besteuerung der juristischen Person hingewiesen. Es fragt sich, ob

1) Tipke § 1 3. 22 S. 9; vgl. auch die Darstellung des Meinungsstreits § 8 3. S. 96f.; siehe ferner § 8 3. S. 98

2) Tipke § 1 3. 22 S. 9 m.w.N.

3) Vgl. BVerfG Beschluß v. 11.11.1964 BVerfGE 18, 224 (232); BVerfG Beschluß v. 25.7.1968 BVerfGE 24, 112 (118); sowie BVerfG Beschluß v. 15.7.1969 BVerfGE 26, 327 (334f.); Walz S. 209f.

4) Als möglicher sachlicher Grund könnten finanzielle Erwägungen in Betracht kommen. Das BVerfG (BVerfG Beschluß v. 2.10.1969 BVerfGE 27, 58 (66) hat anerkannt, daß u.U. auch fiskalische Gesichtspunkte herangezogen werden können str. vgl. Tipke BB 1973, 158f.; (abw. offenbar auch Brenzing AG 1979, 249), hier werden jedoch derartige Gründe nicht vorgetragen. Finanzielle Überlegungen können daher die Ungleichbehandlung nicht rechtfertigen (vgl. dazu Brenzing AG a.a.O.).

5) BT-Drucks. 7/1470 S. 332

dieser Gesichtspunkt ein sachlicher Grund sein kann, um einen Gleichheitsverstoß zu rechtfertigen.

Bereits oben ¹⁾ war festgestellt worden, daß es grundsätzlich Sache des Gesetzgebers ist und von dessen Wertungen abhängt, was als gleich oder ungleich anzusehen ist ²⁾. Mit der Entscheidung zwischen gleich und ungleich bestimmt der Gesetzgeber auch den sachlichen Grund. Hier hat er die Selbständigkeit der juristischen Person als sachlichen Grund für ausreichend gehalten. Diese Entscheidung muß beachtet werden. Unzulässig ist es, eigene (subjektiv-individuelle) Ansichten an die Stelle der Entscheidung des Gesetzgebers zu setzen ³⁾. Die Wertung des Gesetzgebers kann nur dahin geprüft werden, ob der sachliche Grund einleuchtend ist und nicht willkürlich angenommen worden ist ⁴⁾.

Das Abstellen auf die Selbständigkeit der juristischen Person und die damit verbundene Trennung der Sphäre der Kapitalgesellschaften von der der Anteilseigner ist unserem Recht geläufig. Zivilrechtlich gesehen besteht eine klare Trennungslinie ⁵⁾. Das Steuerrecht knüpft an zivilrechtliche Gestaltungen an. In einem solchen Vorgehen kann keine willkürliche Differenzierung liegen. Das gilt umsomehr, als das Steuerrecht grundsätzlich zwischen natürlicher und juristischer Person unterscheidet. Deshalb zieht es zwischen den Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft und der Gesellschaft selbst eine klare Grenze, nicht so bei Personengesellschaften ⁶⁾.

1) S.o.S. 199

2) Vgl. Schwerdtfeger § 29 I S. 175 m.w.N.

3) So Schwerdtfeger § 29 I S. 176

4) BVerfG Beschluß v. 23.10.1951 BVerfGE 1, 13 (52)

5) Wiedemann § 23 a S. 102

6) BVerfG Beschluß v. 25.7.1968 BVerfGE 24, 112 (118)

Knüpft das Steuerrecht an zivilrechtliche Gestaltungen an, muß nach einem Urteil des Bundesverfassungsgerichts ¹⁾ ein Abgehen von diesem Prinzip von überzeugenden Gründen getragen werden. Daraus folgt, daß es nicht willkürlich sein kann, wenn der Gesetzgeber die zivilrechtliche Trennung der Sphären der Kapitalgesellschaft von der der Anteilseigner im Steuerrecht einheitlich beibehält. Es verstößt nicht gegen Art. 3 I GG, Steuervorteile der Kapitalgesellschaft nicht an die Anteilseigner weiterzuleiten.

Eine andere Auffassung vertritt mit ausführlicher Begründung Brenzing ²⁾. Der Grund dafür liegt, wie ich meine, darin, daß Brenzing die Wertung des Gesetzgebers nicht genügend beachtet. Er neigt dazu, seine subjektiven Vorstellungen an die Stelle der gesetzgeberischen Wertungen zu setzen ³⁾. Er macht es sich etwas einfach, wenn er ohne weiteres einen Verstoß gegen die Sachgesetzlichkeit gejaht ⁴⁾ und im Hinblick auf einleuchtende Gründe für die Ungleichbehandlung lediglich ausführt: "Relevante Gründe für die Regelung gibt es aber in Wirklichkeit überhaupt nicht" ⁵⁾. Brenzing hätte die vom Gesetzgeber getroffenen Entscheidungen beachten müssen. Diese mußte er unter dem Gesichtspunkt der Willkür prüfen ⁶⁾, anstatt selbst nach überaus wichtigen Gründen zur Rechtfertigung der Ungleichbehandlung zu suchen ⁷⁾.

Der Gesetzgeber begründet sein Abweichen von der Wettbewerbsneutralität der Unternehmensbesteuerung mit der Selbständigkeit der juristischen Person. Diese Wertung ist bei der Prüfung des Art. 3 I GG zugrunde zu legen. Brenzing jedoch miß-

1) BVerfG Urt. v. 24.1.1962 BVerfGE 13, 331 (340); später jedoch abgeschwächt durch BVerfG Beschluß v. 25.7.1968 BVerfGE 24, 112 (118)

2) Brenzing AG 1979, 251, 252, insbesondere S. 253

3) Das wird deutlich bei Brenzing AG 1979, 251..."es erscheint nicht sachgerecht "...

4) Brenzing AG 1979, 251, 252

5) Brenzing AG 1979, 253

6) Vgl. Düring in: Maunz-Düring-Herzog Art. 3 Rd. 333; vgl. auch Model-Müller Art. 3 Anm. 2 S. 79

7) Vgl. Brenzing AG 1979, 253

achtet das vom Gesetzgeber bestimmte Differenzierungsziel ¹⁾. Zu Unrecht stellt er darauf ab, ob Anteilseigner der Kapitalgesellschaft steuerpflichtige beziehungsweise steuerfreie Einkünfte ausgeschüttet bekommen ²⁾. Da der Unterschied im Ausschüttungsfall entfällt, ergibt sich für ihn ein Verstoß gegen die Sachgesetzlichkeit und letztlich eine unzulässige Ungleichbehandlung.

Der Gesetzgeber will aber gerade nicht, daß sich die Differenzierung steuerfreie-steuerpflichtige Einkünfte beim Anteilseigner fortsetzt. Von daher ist es müßig, aus der Tatsache, daß steuerfreie Einkünfte der Gesellschaft nicht auch steuerfreie Einkünfte der Anteilseigner sind, eine Ungleichbehandlung zu folgern. Das ist gemäß dem Ziel des Gesetzgebers selbstverständlich.

Die eigentliche Frage ist, ob die Differenzierung sachlich gerechtfertigt ist. Brenzing unterläßt es, die Selbständigkeit der juristischen Personen als sachlichen Grund für die Unterscheidung zu berücksichtigen. Er bricht nach meiner Auffassung seine Untersuchung zu früh ab. Deshalb gelangt er zu einer abweichenden Ansicht.

Es bleibt festzuhalten, daß die in der Literatur vertretene Ansicht ³⁾, Steuervorteile der Kapitalgesellschaft müssen auch deren Anteilseignern zugute kommen, nicht stichhaltig ist. Zutreffend ist vielmehr, daß es grundsätzlich zulässig ist, Anteilseigner von den Steuervergünstigungen der Gesellschaft auszuschließen.

1) Einzelheiten zum Differenzierungsziel siehe bei Gubelt in v. Münch Art. 3 Rd. 14ff.

2) Brenzing AG 1979, 251, 252

3) Insbesondere Brenzing AG 1979, 253; siehe aber auch Feuerbaum DB 1980, 1810 ... " Brenzing beurteilt ... mit beachtlichen Argumenten als verfassungswidrig " ...; kritisch auch Flick DB 1977, 34 und wohl auch Kuhn FR 1979, 315

b) Verfassungsmäßigkeit des Verfahrens

Fraglich könnte allerdings sein, ob das gewählte Verfahren, welches Steuervorteile der Kapitalgesellschaft auf diese beschränkt, verfassungsmäßig ist. Dabei muß an eine oben getroffene Feststellung angeknüpft werden. Bei Vorliegen eines Doppelbesteuerungsabkommens hatte sich gezeigt, liegt die Ursache für den Ausschluß des Anteilseigners von den Steuervorteilen der Gesellschaft nicht in § 27 KStG ¹⁾. Bei abkommensbefreiten Einkünften ist es aufgrund des Vorrangs der vertraglichen Regelung nicht zulässig, die Ausschüttungsbelastung herzustellen. Infolge der konkreten Ausgestaltung des (körperschaftsteuerlichen) Anrechnungsverfahrens kommen den Anteilseignern, auch ohne Herstellen einer Ausschüttungsbelastung, Steuervorteile nicht zugute ²⁾.

aa) Herstellung der Ausschüttungsbelastung

Zunächst soll untersucht werden, ob die Regelung in § 27 KStG verfassungsmäßig ist. Diese sieht immer das Herstellen einer 36 %-igen deutschen Ausschüttungssteuer vor. Problematisch könnte das deshalb sein, weil im Ausschüttungsfall die durch Anrechnung oder Abzug eintretenden faktischen Steuerbefreiungen wegen der Herstellung der Ausschüttungsbelastung bereits auf der Ebene des Unternehmens aufgehoben werden ³⁾. Das Rückgängigmachen findet nicht beim Anteilseigner statt, sondern wird vorverlegt in die Sphäre des Unternehmens. Das geschieht, obwohl der Gesellschaft Steuervorteile gewährt worden sind. Wirtschaftlich gesehen übernimmt die Kapitalgesellschaft eine Steuerschuld des Anteilseigners ⁴⁾.

1) S.o.S. 188

2) S.o.S. 189

3) Vgl. Mayer-Wegelin BB 1976, 1599, 1601

4) Mayer-Wegelin BB 1976, 1599

Im Hinblick auf die Zulässigkeit eines solchen Vorgehens muß man folgendes beachten. Dem Gesetzgeber steht es grundsätzlich frei, auf welchem Weg er sein Ziel erreichen will. Stehen ihm dabei mehrere Mittel einer differenzierenden Regelung offen, kann durch eine dieser Möglichkeiten Art. 3 I GG nicht verletzt sein ¹⁾. Der Gesetzgeber will verhindern, daß Steuervorteile der Gesellschaft deren Anteilseignern zugute kommen. Das ist - wie gezeigt - ein zulässiges Ziel. Der Sinn des § 27 KStG liegt darin, eine Barriere zwischen der Ebene der Kapitalgesellschaft und der Ebene der Anteilseigner zu errichten ²⁾. Das wird erreicht: Steuerbefreiungen der Gesellschaft bleiben den Gesellschaftern verschlossen.

Ein anderer Weg war noch im alten Körperschaftsteuerrecht beschritten worden ³⁾. Dort blieben die Steuervorteile erhalten, solange die Einkünfte in der Sphäre der Kapitalgesellschaft sich befanden ⁴⁾. Jetzt werden die Steuervorteile bereits im Bereich des Unternehmens rückgängig gemacht. Das geschieht aus technischen Gründen. Das Verfahren wurde der Einfachheit wegen so gewählt ⁵⁾. Ein solches Vorgehen ist aus Gründen der Transparenz und der Praktikabilität mit Art. 3 I GG vereinbar ⁶⁾. Es ist nicht Aufgabe der Recht-

-
- 1) Schmidt-Bleibtreu, Klein Art. 3 Rd. 10 " Es besteht Übereinstimmung, daß der Gesetzgeber im Rahmen von Art. 3 I eine weitgehende Gestaltungsfreiheit hat "; Gubelt in v. Münch Art. 3 Rd. 19 mit weiteren Nachweisen aus der Rspr. des BVerfG. Entscheidend ist, daß die vom Gesetzgeber gewählte Lösung mit dem Gleichheitssatz noch vereinbar ist, BVerfG Urt. v. 17.12.1953 BVerfGE 3, 162 (182)
 - 2) Vgl. dazu Mayer-Wegelin BB 1976, 1601, der jedoch selbst die Grenze lediglich zwischen Gesellschaft und privaten Anteilseignern ziehen will
 - 3) Weitere Möglichkeiten bei Greif S. 16f. m.w.N.
 - 4) Mayer-Wegelin BB 1976, 1601
 - 5) BT-Drucks. 7/1470 S. 326 sowie 3. Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks. 7/5310 S. 6; I.d.S. offenbar auch Mayer-Wegelin BB 1976, 1599, der selbst diesem Verfahren kritisch gegenüber steht. Zu den technischen Schwierigkeiten anderer Möglichkeiten siehe Greif S. 17; zu den technischen Schwierigkeiten der Teilhabesteuer siehe Gemeinsamer Arbeitskreis des BDI und des DIHT S. 14
 - 6) Vgl. allgemein Gubelt in v. Münch Art. 3 Rd. 44 mit Nachweisen aus der Rspr. des BVerfG

sprechung, darüber zu befinden, ob der Gesetzgeber die zweckmäßigste, vernünftigste und gerechteste Lösung gefunden hat ¹⁾. Der Gesetzgeber hat einen weiten Ermessensbereich. Dieser kann nur bezüglich seiner äußersten Grenze überprüft werden ²⁾. Anlaß für Zweifel bestehen nicht. Die einheitliche Herstellung der Ausschüttungsbelastung erfolgt, um die Anrechnung beim Anteilseigner zu vereinfachen.

Damit steht als Ergebnis fest: Rechtliche Bedenken gegen die gegenwärtige Gesetzeslage bestehen nicht. Die gesetzliche Regelung des § 27 KStG ist verfassungsgemäß.

bb) Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens

Bei ausländischen Einkünften, die durch ein Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt sind, ist eine Ergänzung des bisher Gesagten notwendig. In diesen Fällen ist das Nichtweiterleiten der Steuervorteile nach der hier vertretenen Auffassung keine Folge des § 27 KStG. Dessen Anwendung würde gegen das betreffende Doppelbesteuerungsabkommen verstoßen. Trotzdem werden die Steuerersparnisse nicht weitergeleitet ³⁾. Das ist eine Konsequenz der konkreten Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens ⁴⁾. Danach kann nur eine tatsächlich geschuldete Steuer beim Anteilseigner angerechnet werden ⁵⁾. Es ist nicht möglich, ausländische Steuern oder fiktive Steuern anzurechnen ⁶⁾.

Ob es zulässig ist, durch die konkrete Ausgestaltung des Anrechnungsverfahrens Anteilseigner von Steuerbefreiungen auszuschließen, kann unter Bezugnahme auf die obigen Ausführungen beantwortet werden. Berücksichtigt man den weiten Gestaltungsspielraum, dem dem Gesetzgeber zum Erreichen seiner Ziele zusteht, wird auch hier die Verfassungsmäßigkeit zu bejahen sein.

1) BVerfG Urt. v. 17.12.1953 BVerfGE 3, 162 (182)

2) BVerfG Urt. v. 17.12.1953 BVerfGE 3, 162 (182)

3) S.o.S. 189

4) S.o.S. 189f.

5) Vogel DB 1975, 758; Wohlschlegel FR 1976, 243; Raupach JbFfSt 1977/78 S. 438; a.A. Manke JbFfSt 1977/78 S. 454

6) Vgl. Wohlschlegel FR 1976, 243

Die gesetzlichen Regelungen sind damit insgesamt verfassungsgemäß. Unzulässig ist aber entgegen der Praxis, das Herstellen der Ausschüttungsbelastung bei abkommensbefreiten Einkünften. Im Ergebnis nicht zu beanstanden ist der Ausschluß der Anteilseigner von den Steuervorteilen der Kapitalgesellschaft. Das gilt sowohl für Steuerbefreiungen, die aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens gewährt werden als auch für Steuererminderungen, die infolge von Anrechnung oder Abzug eintreten.

3. Eigenkapitalbildung

a) Thesaurierung im Inland

Als problematisch hatten sich die Fälle erwiesen, in denen gewünschte Ausschüttungen nicht aus belastetem Eigenkapital getätigt werden können. Nach § 27 I KStG kommt es dann zu einer Körperschaftsteuererhöhung; Steuervorteile der Gesellschaft gehen verloren. Um das zu verhindern, liegt es nahe, die Ausschüttungen so zu begrenzen, daß unbelastete Gewinne nicht angetastet werden müssen ¹⁾. Aus steuerlicher Sicht besteht für den Unternehmer ein Thesaurierungszwang ²⁾. Zwischen den Interessen des Unternehmers an einer Thesaurierung von Gewinnen und den Interessen der Anteilseigner, die an Ausschüttungen interessiert sind, besteht ein Zielkonflikt.

Eine Thesaurierung wird vielfach den Interessen der Anteilseigner zuwiderlaufen. Es ist deshalb fraglich, ob es gesellschaftlich überhaupt durchgesetzt werden kann, daß Gewinne einbehalten werden ³⁾. Eine Begrenzung der Gewinnausschüttung kann unter Umständen mehrere Jahre erforderlich sein. Das würde darauf hinauslaufen, den Anteilseignern über Jahre hinaus keine Dividenden zu zahlen.

1) Greif S. 177; vgl. Brenzing AG 1979, 249; derselbe GmbHR 1976, 273 und Pöllath RIW/AWD 1979, 763

2) Feuerbaum DB 1980, 1810; vgl. Mayer-Wegelin BB 1976, 1601; Pöllath RIW/AWD 1979, 763

3) Vgl. Feuerbaum S. 28

Grundsätzlich läßt sich nicht ausschließen, daß die Anteilseigner zu einem solchen Verzicht bereit sind. Es dürfte aber die Ausnahme sein und allenfalls bei Familiengesellschaften und Gesellschaften mit einem überschaubaren Gesellschafterkreis in Betracht kommen. Die Lösung des Interessengegensatzes hängt sehr vom Einzelfall ab. Ein gangbarer Weg könnte dahin gehen, zwar nicht grundsätzlich auf Ausschüttungen von unbelastetem Eigenkapital zu verzichten, den Ausschüttungsbetrag jedoch wegen der steuerlichen Nachteile geringer zu halten als normalerweise. Das setzt voraus, daß die Rentabilität der Unternehmen einen Spielraum für Gewinnthesaurierungen läßt. Bei geringer Rentabilität dürfte es daran fehlen ¹⁾.

Sofern Gewinne thesauriert werden, hat das eine Akkumulation von Eigenkapital zur Folge ²⁾. Langfristig ergibt sich daraus eine höhere Eigenkapitalausstattung der Gesellschaften; die Selbstfinanzierung des Unternehmens verbessert sich ³⁾. Die Ausstattung der Kapitalbasis einer Gesellschaft ist entscheidend für die Sicherheit, Beständigkeit und Lohnqualität der Arbeitsplätze ⁴⁾. Darüber hinaus bestimmt die Höhe der Eigenkapitalausstattung den Umfang und die Bedingungen, zu denen Fremdkapital hereingenommen werden kann ⁵⁾. Der Umfang des Eigen- und Fremdkapitals wiederum ist maßgebend für die Investitionen ⁶⁾. Die Investitionen ihrerseits haben zumindest auf längere Sicht Einfluß auf die Wettbewerbsfähigkeit.

1) Vgl. Feuerbaum S. 28

2) Vgl. Feuerbaum FR 1980, 1810

3) May (Diss.) S. 61

4) Henn S. 485

5) Henn S. 485; vgl. auch Lohrmann (Diss.) S. 121; sowie May (Diss.) S. 61, 62

6) Henn S. 485; siehe auch Schneider (Diss.) S. 190; vgl. dazu auch Brodmann (Diss.) S. 106; May (Diss.) S. 69; In letzter Zeit läßt sich z.T. eine gewisse Investitionsschwäche der deutschen Wirtschaft feststellen, vgl. Kemper F.A.Z. v. 28.3.1981 S. 15

Eine höhere Eigenkapitalausstattung ist grundsätzlich positiv zu sehen ¹⁾. Es war daher ein erklärtes Ziel der Körperschaftsteuerreform 1977, die Eigenkapitalbasis der Gesellschaften zu stärken ²⁾.

Im vorliegenden Zusammenhang ist folgendes zu beachten. Eigenkapital wird von dem Teil des Gewinns gebildet, der nach Vornahme für angemessen gehaltener Gewinnausschüttungen verbleibt. In den hier problematischen Fällen dagegen wird Eigenkapital gebildet, um Steuervorteile wahrnehmen zu können. Die Eigenkapitalbildung geschieht sozusagen auf Kosten angemessener Dividenden. Geringere Dividenden werden die Beschaffung von zusätzlichem Gesellschaftskapital nicht gerade erleichtern. Das Kapital wird sich im Zweifel dorthin wenden, wo eine hohe Rendite erzielt werden kann ³⁾. Sofern Ausschüttungen aus steuerlichen Gründen gering gehalten werden, besteht wenig Anreiz, sich an derartigen Gesellschaften kapitalmäßig zu beteiligen. Den Vorteilen einer erhöhten Eigenkapitalbildung stehen Schwierigkeiten bei der Hereinnahme von weiterem Gesellschaftskapital gegenüber. Probleme entstehen insbesondere, wenn Gesellschaften, die lediglich im Ausland tätig sind, Eigenkapitalbeträge benötigen, die nicht durch eigene Gewinnthesaurierungen aufgebracht werden können. In derartigen Fällen werden neue Anteilseigner nur zu finden sein, wenn sie mit angemessenen Dividenden rechnen können. Die Gesellschaft wird, sofern sie auf weiteren Eigenkapital angewiesen ist, nicht umhin können, in den Folgejahren Ausschüttungen auch vorzunehmen, wenn lediglich unbelastete Gewinnanteile zur Verfügung stehen. Der Verlust von Steuervorteilen ist dann nicht zu vermeiden.

1) Einzelheiten zum (optimalen) Verhältnis von Eigen- und Fremdkapital bei Schneider S. 488 ff. Ein Beispiel zur Hebelwirkung von Fremdkapital findet sich bei Süchting S. 315; vgl. auch Schierenbeck S. 60

2) BT-Drucks. 7/1470 S. 327

3) Vgl. May (Diss.) S. 62; Brodmann (Diss.) S. 106

b) Thesaurierung im Ausland

Die Eigenkapitalbildung inländischer Muttergesellschaften hängt davon ab, ob die Untergesellschaft ihre Gewinne an die inländische Gesellschaft weiterleitet. Eine Anrechnung ausländischer Steuern ist bei inländischen Verlusten nicht möglich. Während der Rechtslage bis zum Veranlagungszeitraum 1980 wurde daher versucht, ausländische Einkünfte nur in solchen Wirtschaftsjahren der inländischen Muttergesellschaft zufließen zu lassen, in denen eine Verrechnung mit deutschen Steuern möglich war ¹⁾. Bei Verlusten im Inland bestand eine Tendenz, die Gewinne im Ausland zu thesaurieren. Diese Auslandsgewinne standen im Inland weder zur Weiterausschüttung zur Verfügung, noch konnten sie die Eigenkapitalbasis der Muttergesellschaft stärken.

Durch Einführen des Abzugsverfahrens ist hier eine neue Lage eingetreten ²⁾. Ausländische Steuern können jetzt auch in Verlustjahren berücksichtigt werden. Deshalb besteht keine Notwendigkeit mehr, ausländische Gewinne im Ausland zu thesaurieren. Der Umfang ausländischer Gewinne, die ins Inland fließen, wird zumindest in diesen Fällen nicht mehr durch steuerliche Argumente beeinflusst. Maßgebend sind primär betriebliche Überlegungen.

Sofern infolgedessen der deutschen Muttergesellschaft größere Gewinne zufließen, kann sich das auf die Dividendenausschüttungen an die Anteilseigner auswirken. Die Frage ist dann wieder, ob steuerliche Vorteile der Gesellschaft an die Anteilseigner weitergeleitet werden können, oder ob sie verloren gehen. Davon wiederum kann die Höhe der Eigenkapitalbildung abhängen.

1) Greif S. 170

2) S.o.S. 105f.; 116

Zusammenfassend kann man festhalten:

Die Eigenkapitalbasis kann in den Fällen, in denen es bei Weiterausschütten zu einem Verlust von Steuervorteilen bei der Gesellschaft kommt, eine Stärkung erfahren. Das geschieht auf Kosten der Gewinnausschüttungen an die Anteilseigner. Nachteile ergeben sich, wenn weiteres Gesellschaftskapital hereingenommen werden soll. Anleger sind dazu nur bereit, wenn Dividenden zu erwarten sind. Der Verlust von Steuervorteilen muß dann in Kauf genommen werden.

Durch das Abzugsverfahren ergibt sich die Möglichkeit, größere Gewinne an die deutsche Muttergesellschaft abzuführen. Eine früher bestehende Tendenz, bei Inlandsverlusten ausländische Gewinne im Ausland zu thesaurieren, wird entgegengewirkt. Im Hinblick auf die häufig schwache Eigenkapitalausstattung der Gesellschaften ist das eine erfreuliche Entwicklung ¹⁾. Nicht beseitigt wurde eine durch § 26 II, III, V KStG bewirkte Schlechterstellung von Ausschüttungen ausländischer Tochtergesellschaften an deutsche Muttergesellschaften gegenüber Thesaurierungen im Ausland ²⁾. Nach den genannten Vorschriften hängt die indirekte Anrechnung unter anderem davon ab, daß ausländische Tochter- oder Enkelgesellschaften ihre Bruttoerträge mindestens fast ausschließlich aus in § 8 I Nr. 1-6 KStG genannten aktiven Tätigkeiten oder aus Beteiligungen nach § 8 II KStG erzielen. Sofern die Voraussetzungen der indirekten Anrechnung nicht erfüllt sind, werden ausländische Steuern bei der deutschen Besteuerung nicht berücksichtigt. Bei Ausschüttung der ausländischen Gewinne kommt es zu einer ungemilderten Doppelbesteuerung. Werden die Gewinne in der ausländischen Gesellschaft thesauriert, sind die Nachteile weniger gravierend.

1) Selbst größere Unternehmen haben zur Zeit teilweise nur eine schwache Eigenkapitalausstattung; vgl. Kemper F.A.Z. v. 28.3.81 S. 15

2) Vgl. BT-Drucks. 8/4141 S. 3; siehe auch Krabbe BB 1980, 1150; Manke DStZ 1980, 328

Unter den Voraussetzungen der §§ 7 ff. AStG kommt es zu einer Zugriffsbesteuerung ¹⁾. Nicht ausgeschüttete Gewinne der ausländischen Gesellschaft werden bei der deutschen Gesellschaft besteuert ²⁾. Gemäß § 12 I AStG können ausländische Körperschaftsteuern angerechnet werden. Das kann dazu verleiten, Gewinne im Ausland zu thesaurieren anstatt sie ins Inland auszuschütten ³⁾. Ein solches Verhalten hat sowohl auf Dividendenausschüttungen als auch auf die Eigenkapitalbildung negative Auswirkungen. Die Frage, ob Steuervorteile an die Anteilseigner weitergeleitet werden, stellt sich nicht. Das Abzugsverfahren kann hier keine Abhilfe schaffen. Der Steuerabzug knüpft, wie auch die Anrechnung, an die §§ 26 II, III, V KStG an. Wie man das Problem lösen kann, wird weiter unten erörtert ⁴⁾. Im folgenden geht es darum, Lösungswege aufzuzeigen, die ein Weiterleiten von Steuervorteilen der Gesellschaft an die Gesellschafter ermöglichen.

II. Lösungsversuch

Nach der gegenwärtigen Rechtslage ist im Ausschüttungsfall grundsätzlich die 36 %-ige Ausschüttungsbelastung herzustellen (§ 27 I KStG) ⁵⁾. Infolgedessen werden beim Bezug ausländischer Einkünfte die Vorteile von Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung nicht an die Gesellschafter weitergeleitet. Beim Bezug ausländischer Einkünfte ist im Ausschüttungsfall keine Rechtsformneutralität gewährleistet. Bei Personengesellschaften und Einzelunternehmen kommen die Vorteile dem Steuerpflichtigen zugute, nicht so bei Kapitalgesellschaften ⁶⁾.

1) Einzelheiten bei Lipps S. 213f.

2) Lipps S. 115

3) Zum Ganzen Manke DStZ 1980, 328

4) S.u.S. 295ff.

5) Ausnahmen sieht lediglich § 40 KStG vor

6) Einzelheiten S.u.S. 177ff.; insbesondere S. 198

Mit dem KStG '77 wurde eine neutrale Unternehmensbesteuerung angestrebt ¹⁾. Erreicht wird das Ziel im innerstaatlichen Bereich beim Bezug von Auslandseinkünften nur, sofern diese thesauriert werden ²⁾, nicht dagegen im Ausschüttungsfall. Die Maßnahmen gegen eine internationale Doppelbelastung zielen auf eine Gleichstellung in- und ausländischer Einkünfte ³⁾. Die durch das Anrechnungsverfahren bewirkte Kapitalexporthneutralität ⁴⁾ besteht im Ausschüttungsfall nicht. § 27 I KStG hebt die Maßnahmen gegen die Doppelbesteuerung auf ⁵⁾. Benachteiligt werden Kapitalgesellschaften, die im Ausland Einkünfte erzielen, sofern die Gewinne ausgeschüttet werden ⁶⁾. Diese Diskriminierung kommt nur in seltenen Fällen tatsächlich zum Tragen ⁷⁾. Sie stellt jedoch eine systematische Unausgewogenheit dar, die zu beseitigen ist. Das setzt voraus, daß der Gesetzgeber seine Ansicht aufgibt ⁸⁾, wonach Steuervorteile der Kapitalgesellschaft nicht an die Anteilseigner weitergeleitet werden dürfen ⁹⁾.

Zur Lösung des Problems bieten sich unterschiedliche Regelungsmöglichkeiten an. Möglich erscheint eine Änderung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens. Denkbar ist auch der Übergang zu Steuersystemen, die eine Doppelbelastung anders als im Wege der Anrechnung beseitigen. In Betracht kommen könnte ferner eine völlige Neuregelung der Einkommenbesteuerung.

1) Vgl. BT-Drucks. 7/1470 S. 326; vgl. auch Kuhn FR 1979

2) Siehe dazu Pöllath RIW/AWD 1979, 764

3) Pöllath RIW/AWD 1979, 757, 758, 764

4) S.o.S. 150; Pöllath RIW/AWD 1979, 758

5) S.o.S. 192

6) Pöllath RIW/AWD 1979, 762

7) S.o.S. 197

8) Oben S. 202f. war dazu bereits festgestellt worden daß ein Weiterleiten der Steuervorteile an die Gesellschafter durchaus zulässig ist.

9) BT-Drucks. 7/1970 S. 332

1. Grundsätzliche Neuorientierung

Der wohl " radikalste " Ansatz zu einer Lösung zielt auf eine grundsätzliche Änderung der Einkommensbesteuerung. Angestrebt wird eine zwischen Spar- und Konsumquote differenzierende Besteuerung ¹⁾. Allein die Konsumquote ist Ausdruck der persönlichen Leistungsfähigkeit. Deshalb, so wird argumentiert, komme auch nur sie für eine Besteuerung in Frage ²⁾.

Angeregt wird darüber hinaus eine Rücknahme oder sogar gänzliche Aufhebung der bisherigen Körperschaftsteuer. Begründet wird das wie folgt: Die Besteuerung knüpft an die persönliche Leistungsfähigkeit an. Körperschaften habe eine solche nicht ³⁾. Ein Verzicht auf eine körperschaftliche Besteuerung der Kapitalgesellschaften wäre durchaus möglich. Bei einer differenzierenden Einkommensbesteuerung würden bei Einzelunternehmen und Personengesellschaften reinvestierte Gewinne steuerfrei bleiben. Auch ohne daß eine Körperschaftsteuer erhoben würde, wären Kapitalgesellschaften nicht besser gestellt. Zu einer Flucht aus der Personen- in die Kapitalgesellschaft könnte es nicht kommen ⁴⁾.

Die aufgezeigte Neuordnung der Besteuerung hätte in Bezug auf die vorliegende Problematik einen Vorteil. Steuerfreie Einkünfte aus dem Ausland blieben im Bereich der Kapitalgesellschaft steuerfrei ⁵⁾. Ausländische Einkünfte wären gegenüber inländischen Einkünften einer Kapitalgesellschaft bei Weiterausschüttung nicht schlechter gestellt. Steuervorteile kämen unmittelbar den Gesellschaftern zugute.

1) Feuerbaum DB 1976, 1638, 1640

2) Einzelheiten bei Feuerbaum DB 1976, 1678f. m.w.N.

3) Feuerbaum DB 1976, 1639

4) Feuerbaum DB 1976, 1639

5) Feuerbaum DB 1976, 1640

Eine Diskriminierung ergäbe sich allerdings im Thesaurierungsfall. Sofern im Ausland besteuerte Einkünfte in der inländischen Kapitalgesellschaft thesauriert werden, bleiben diese abschließend mit der ausländischen Steuer belastet. Inländische Einkünfte dagegen unterliegen bei einem Verzicht auf eine körperschaftliche Besteuerung keiner Steuer. Verhindern ließe sich das, wenn man der deutschen Kapitalgesellschaft die ausländischen Steuern vergüten würde. Das liefe allerdings auf ein sehr weitgehendes Entgegenkommen deutscherseits hinaus.

Auch eine differenzierende Einkommensbesteuerung, wie sie Feuerbaum vorgeschlagen hat ¹⁾, ist nicht ohne Schwierigkeiten. Das größte Problem in diesem Zusammenhang dürfte allerdings die Frage der politischen Durchsetzbarkeit sein ²⁾. Es ist kaum anzunehmen, daß sich die am Gesetzgebungsverfahren beteiligten Organe in absehbarer Zeit auf eine derart umfassende Neuregelung verständigen können.

2. Lösungen im gegenwärtigen Rahmen

Eine völlige Neuordnung der Einkommensbesteuerung dürfte kurz und mittelfristig nicht zu realisieren sein. Es gilt daher, Lösungen im Rahmen des bisherigen Systems zu finden. Behält man das gegenwärtige Besteuerungssystem bei, ergeben sich unterschiedliche Regelungsmöglichkeiten.

a) Klassisches System ³⁾

Im klassischen System kommt es zu einer Doppelbelastung von Gesellschaft und Gesellschafter mit Körperschaft- und Einkommensteuer. Steuervorteile der Gesellschaft bleiben bei

1) Feuerbaum DB 1976, 1638ff.

2) Bedenken insoweit hat offenbar auch Feuerbaum DB 1976, 1644; vgl. auch DB 1980, 1809

3) Dazu Tipke (3. Aufl.) § 11 C 1 S. 249

Ausschüttung erhalten ¹⁾. In- und ausländische Einkünfte werden steuerlich gleich behandelt. Nicht neutral ist die Wahl zwischen Kapital- und Personengesellschaft ²⁾. Das klassische System orientiert sich allein an der Rechtsform, nicht dagegen an der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit ³⁾. Eine neutrale Unternehmensbesteuerung konnte nicht erreicht werden.

b) System mit gespaltenem Körperschaftsteuersatz

In der Bundesrepublik hat von 1959 - 1976 ein Körperschaftsteuersystem mit gespaltenem Tarif bestanden ⁴⁾. Das Verfahren sah für den Fall der Ausschüttung einen niedrigeren Steuersatz vor. Auf diese Weise sollte die Doppelbelastung des klassischen Systems gemildert werden. Der gesplante Tarif bewirkte eine Teilintegration von Gesellschafts- und Gesellschafterbesteuerung. Nachteilig war dabei der Weg des Investors über die Kapitalgesellschaft ⁵⁾. Der Nachteil fiel infolge des niedrigeren Ausschüttungstarifs lediglich geringer aus. In- und ausländische Einkünfte einer Kapitalgesellschaft wurden im Inland steuerlich gleichbehandelt ⁶⁾.

Beide bisher genannten Verfahren sind unzureichend und aus heutiger Sicht überholt. Sie stimmen nicht mit dem Ziel einer neutralen Unternehmensbesteuerung überein ⁷⁾. Ihre Einführung kommt nicht in Betracht.

1) Pöllath RIW/AWD 1979, 761

2) Pöllath RIW/AWD 1979, 761

3) Tipke § 11 C 1 S. 295

4) Tipke § 11 C 1 S. 295

5) Pöllath RIW/AWD 1979, 761

6) Einzelheiten bei Pöllath RIW/AWD 1979, 761

7) Vgl. Kuhn FR 1979, 715; BT-Drucks. 7/1470 S. 326

c) Körperschaftsteuerliches Anrechnungsverfahren

Bei der körperschaftsteuerlichen Anrechnung wird die Steuer der Gesellschaft bei der Erhebung der Steuer des Gesellschafters steuermindernd berücksichtigt. Diese Regelung ist grundsätzlich geeignet, Steuervorteile der Gesellschaft an die Anteilseigner weiterzuleiten. Voraussetzung wäre allerdings eine feste einheitliche Steuergutschrift beim Ausschüttungsempfänger. Sofern der Anrechnungsbetrag über der Steuer der Gesellschaft liegt, würde das Verfahren auf eine fiktive Anrechnung hinauslaufen ¹⁾. Durch die Erhebung einer "Ausgleichssteuer", das heißt, durch Herstellung der Ausschüttungsbelastung ²⁾ wird ein solches Ergebnis verhindert. Die "Ausgleichssteuer" nimmt die Steuerentlastung zurück ³⁾. Eine steuerliche Neutralität zwischen inländischen und ausländischen Einkünften bei Weiterausschüttung ist nicht gegeben.

Die körperschaftliche Anrechnung bewirkt eine rechtsformneutrale Unternehmensbesteuerung inländischer Einkünfte. Sie ist nicht in der Lage, eine Neutralität zwischen in- und ausländischen Einkünften sicherzustellen.

Dem Ziel einer steuerlich neutralen Behandlung in- und ausländischer Einkünfte dient die Anrechnung ausländischer Steuern. Der Ansatzpunkt, um eine internationale Doppelbesteuerung zu beheben, ist die Ebene der Gesellschaft ⁴⁾. Die (nationale) Doppelbelastung wird teilweise durch die niedrigere Ausschüttungsbelastung bei der Gesellschaft behoben. Die verbleibende Doppelbelastung wird beim Gesellschafter durch Anrechnung beseitigt. Eine Verbindung zwischen den Maßnahmen gegen Doppelbesteuerung und Doppelbelastung besteht nicht. Es verwundert daher nicht, daß bei der Gesellschaft

1) Vgl. Pöllath RIW/AWD 1979, 761

2) Zur Zulässigkeit der Herstellung der Ausschüttungsbelastung S.o.S. 206ff.

3) Pöllath RIW/AWD 1979, 761

4) Vgl. dazu Pöllath RIW/AWD 1979, 762

entstehende Steuervorteile im Ausschüttungsfall verloren gehen. Eine Lösung des Problems könnte sich vielleicht durch Verknüpfen des innerstaatlichen Anrechnungsverfahrens mit den Maßnahmen gegen eine internationale Doppelbesteuerung ergeben ¹⁾.

aa) Anrechnung ausländischer Steuern beim Gesellschafter

In Betracht kommt zunächst ein Anrechnen ausländischer Steuern beim Gesellschafter. Eine Anrechnung unmittelbar beim Gesellschafter würde auf einen von Fall zu Fall unterschiedlichen Anrechnungsbetrag hinauslaufen. Der Steuerpflichtige würde einmal die Steuergutschrift für die inländische Körperschaftsteuer, zum anderen den auf die Ausschüttung entfallenden Anteil anrechenbarer ausländischer Steuern zugewiesen erhalten ²⁾. Im Ergebnis würde dem Gesellschafter die in- und ausländische Körperschaftsteuer in voller Höhe vergütet. Die Anrechnung wäre vor Herstellen der Ausschüttungsbelastung vorzunehmen (§ 26 IV 3 KStG). Der Gesellschafter stände sich so, als ob er die Einkünfte unmittelbar bezogen hätte. Eine neutrale Besteuerung wäre sowohl im Hinblick auf die Rechtsform als auch in Bezug auf die Herkunft der Einkünfte gewährleistet. Das wäre abhängig davon, ob die Gewinne thesauriert oder ausgeschüttet würden.

Gleichwohl stößt der Lösungsweg auf Bedenken. Die gegenwärtige Form der Anrechnung ist einfacher zu handhaben. Ein Vereinfachungseffekt ergibt sich, weil das Gesetz eine einheitliche Steueranrechnung in Höhe von 9/16 der Dividenden vorsieht (§ 36 II Nr. 3 EStG). Würde man die ausländische Steuer beim Gesellschafter anrechnen, käme es jeweils zu unterschiedlichen Steuergutschriften ³⁾. Zu bedenken ist auch, daß die ausschüttende Kapitalgesellschaft selbst Steuersubjekt ist. Die körperschaftsteuerliche Anrechnung kann diese Tatsache nicht ignorieren und durch die Gesellschaft hindurchgreifen ⁴⁾.

1) Zwischen beiden einen Strich zu machen, widerspricht dem Sinn beider Teilsysteme, so Brenzing AG 1979, 254

2) Pöllath RIW/AWD 1979, 762

3) Pöllath RIW/AWD 1979, 762

4) Pöllath RIW/AWD 1979, 762

Darüber hinaus besteht eine weitere Schwierigkeit. Je nachdem, ob die Gesellschaft die Gewinne thesauriert oder nicht, werden ausländische Steuern unterschiedlich angerechnet. Einmal werden sie bei der Gesellschaft berücksichtigt, ein anderesmal bei den Gesellschaftern. Werden Gewinne zunächst thesauriert und erst später ausgeschüttet, läuft dieser Vorschlag auf eine vorläufige Anrechnung bei der Gesellschaft hinaus. Eine solche ist unserem Recht unbekannt. Sie würde zu einer weiteren Rechtskomplizierung beitragen. Eine Anrechnung ausländischer Steuern bei den Gesellschaftern stellt keine befriedigende Lösung des Problems dar.

bb) Anrechnung auf die Ausschüttungssteuer

Als Lösung in Betracht kommen könnte eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Ausschüttungssteuer ¹⁾ bei gleichzeitiger Körperschaftsteuerlicher Anrechnung. In- und ausländische Steuern müßten bei der Herstellung der Ausschüttungsbelastung als Einheit gesehen werden. Um den Unterschiedsbetrag zwischen der in- und ausländischen Belastung und der Ausschüttungsbelastung würde sich die Steuer erhöhen oder mindern. Bei nationalen Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung liegt die Gesamtbelastung bei Thesaurierung grundsätzlich nicht unter 56 %. Es käme daher regelmäßig zu einer Steuererminderung. Eine Steuererhöhung käme in Betracht, wenn ausländische Einkünfte durch Doppelbesteuerungsabkommen von der deutschen Steuer freigestellt sind.

Im Ergebnis würde das darauf hinauslaufen, ausländische Steuern für Zwecke der Körperschaftsteuerlichen Anrechnung der inländischen Körperschaftsteuer gleichzustellen ²⁾. Ein dogmatischer Unterschied, wie ihn Brenzing ³⁾ zwischen Anrechnung und Gleichstellung sieht, existiert nicht. Die Anrechnung ausländischer Steuern auf inländische ist Ausdruck der Gleichstellung.

1) Brenzing AG 1979, 257; Pöllath RIW/AWD 1979, 762; Vgl. Kühn FR 1979, 315

2) Pöllath RIW/AWD 1979, 762; vgl. Brenzing AG 1979, 254

3) Brenzing AG 1979, 254, 257

Eine Gleichstellung gibt es gegenwärtig nur im Thesaurierungsfall und bei der Einkommensteuer, nicht dagegen im Ausschüttungsfall. Die Differenzierung erscheint ohne Sinn ¹⁾. Abhilfe schaffen könnte man durch Streichen des § 27 II KStG. Auch ausländische Steuern müßten zur Tarifbelastung zählen ²⁾. Eine einheitliche Gleichstellung in- und ausländischer Steuern wäre dann gewährleistet. Schützt man die Gewinne weiter aus, käme es bei Anrechnung oder Abzug ausländischer Steuern grundsätzlich zu einer Steuerminderung. Steuervorteile der Gesellschaft können an die Anteilseigner weitergeleitet werden.

(1) Berechnung der Tarifbelastung

Schwierigkeiten bereitet die Berechnung der Tarifbelastung. Nach gegenwärtigem Recht wird gemäß Abschnitt 86 Abs. 5 KStR die Tarifbelastung auf die Einkünfte nach Abzug der ausländischen Steuern bezogen. Bei einer Gleichstellung in- und ausländischer Einkünfte ist das nicht systemgerecht. Wenn die Tarifbelastung deutscher Einkünfte vor Abzug der deutschen Steuern berechnet wird, sollte das auch für ausländische Einkünfte gelten. Würde man die Tarifbelastung auf Einkünfte nach Abzug der ausländischen Steuern beziehen, würde das zu weit gehen.

Beispiel: $aE = 100$; $aSt = 20$ ³⁾.

Die deutsche Steuer bei Thesaurierung beträgt im Fall der Anrechnung dann: 36. Berücksichtigt man die in- und ausländischen Steuern, beläuft sich die absolute Tarifbelastung auf 56. Die prozentuale Tarifbelastung, bezogen auf die um die ausländischen Steuern verminderten Einkünfte, beträgt $\frac{56}{80} = 72,5\%$. Bei Ausschüttung müßte eine Steuerminderung auf 36 % erfolgen. Die in- und ausländische Steuer würde auf 28,8 gemindert. Bei ausländischen Steuern von 20 würde im Inland eine Steuer von 8,8 erhoben. Die Steuerminderung

1) Vgl. Brenzing AG 1979, 254

2) Vgl. Brenzing AG 1979, 254

3) Zu den Abkürzungen siehe S. 28

beträgt $56 - 28,8 = 27,2$. Die Bardividende beläuft sich auf $44 + 27,2 = 71,2$. Der Anteilseigner bezieht Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von $71,2 + (9/16 \times 71,2) = 111,25$. Entsprechendes ergäbe sich auch beim Steuerabzug.

Berechnet man die Tarifbelastung auf der Basis der um die ausländischen Steuern verminderten ausländischen Einkünfte, können dem Anteilseigner Einkünfte von über 100 % der Dividenden zufließen. Das würde auf eine Besserstellung ausländischer gegenüber inländischen Einkünften hinauslaufen. Um das zu vermeiden, muß die Tarifbelastung auf die Einkünfte ohne Minderung der ausländischen Steuern bezogen werden. Das ist bei einer Gleichstellung von in- und ausländischen Steuern allein konsequent.

(2) Umfang der Steuerminderung

Die absolute Tarifbelastung beträgt bei Berücksichtigung in- und ausländischer Einkünfte im Fall der Anrechnung in der Regel 56 ¹⁾. Im Ausschüttungsfall wäre eine Steuerminderung um 20 Prozentpunkte vorzunehmen. Bei ausländischen Steuern von über 36 % sinkt der deutsche Steuerteil bei Anrechnung unter 20. Würde man in diesen Fällen eine Steuerminderung um 20 zulassen, liefe das auf eine Steuerminderung bei der Gesellschaft hinaus, die über den tatsächlich gezahlten Inlandssteuern liegen würde. Im Ergebnis käme es zu einer Steuererstattung. Eine solche ist nirgends vorgesehen. Sie würde auch zu weit gehen. Eine Berücksichtigung ausländischer Steuern darf allenfalls dazu führen, daß eine inländische Steuer entfällt. Für nicht vertretbar halte ich es, wenn das Finanzamt dem Steuerpflichtigen nicht gezahlte Steuern erstatten muß. Deshalb ist ein Begrenzen der Steuerminderung auf maximal den Betrag der tatsächlich gezahlten deutschen Steuer erforderlich. Die Steuerminderung kann dann nur zum Wegfall der deutschen Steuer führen.

1) Etwas anderes gilt nur bei ausländischen Steuern von über 56 %.

Bei ausländischen Steuern bis zu 36 % spielt diese Begrenzung keine Rolle. Liegen die Auslandssteuern über 36 %, kommt es zu einer eingeschränkten Minderung. Bei ausländischen Steuern von 56 und mehr entfällt sie gänzlich.

(3) Wirkungsweise

Die vorgeschlagene Form, ausländische Steuern bei der Herstellung der Ausschüttungsbelastung zu berücksichtigen, würde zu einer Steuerminderung führen. Das gilt jedenfalls, solange eine inländische Steuer von 20 oder mehr erhoben wird. Der Fall verhält sich dann wie bei Ausschüttung inländischer Einkünfte. Die Tarifbelastung beliefe sich, berücksichtigt man die in- und ausländischen Steuern, auf 36 %. Bei Gleichstellen in- und ausländischer Steuern wäre es konsequent, dem Steuerpflichtigen - unabhängig von der inländischen Tarifbelastung ¹⁾ - auch die Steueranrechnung nach § 36 II Nr. 3 EStG in Höhe von 9/16 der Bardividende zu gewähren. Den Anteilseignern würden dann Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 100 zufließen ²⁾. Eine volle Gleichstellung ausländischer Einkünfte mit inländischen wäre gewährleistet. Die durch die Anrechnung entstandenen Steuervorteile blieben bei Weiterausschüttung erhalten; sie kämen den Anteilseignern zugute.

Anders sähe es aus bei ausländischen Steuern von über 36 %. Die Körperschaftsteuererminderung würde auf den Betrag der Inlandssteuer begrenzt. Eine Gleichbehandlung mit inländischen Einkünften wäre trotz einer Anrechnung auf die Ausschüttungsbelastung nicht gegeben. Weil die Steuerminderung auf die Höhe der deutschen Steuer zu begrenzen wäre, würden Steuervorteile der Gesellschaften nur beschränkt an die Gesellschafter

1) Würde man die Tarifbelastung allein auf der Basis der im Inland gezahlten Steuern vornehmen, ergäbe sich eine Tarifbelastung, die immer unter 36 % liegen würde. Bei einer ausländischen Steuerhöhe von 36 % oder mehr würde eine (inländische) Ausschüttungssteuer sogar völlig entfallen.

2) Siehe dazu die Tabelle und das Schaubild S. 233, 234

weitergeleitet. Gleichwohl träte auch in diesen Fällen eine Besserstellung gegenüber der jetzigen Rechtslage ein ¹⁾. Voraussetzung dafür wäre, daß die Steueranrechnung nach § 36 II Nr. 3 EStG einheitlich gewährt wird. Das würde eine Änderung der Anrechnung beim Anteilseigner erfordern. Gegenwärtig setzt die Anrechnung zwingend das Erheben einer inländischen Ausschüttungssteuer von 36 % bei der Gesellschaft voraus ²⁾. Bei den Anteilseignern kann nur eine in der Bundesrepublik erhobene Steuer angerechnet werden ³⁾.

Die vorgeschlagene Regelung wurde auf eine fiktive Anrechnung beim Gesellschafter hinauslaufen. Der Anteilseigner könnte 9/16 der Bardividende auf seine individuelle Belastung anrechnen. Die Anrechnung wäre unabhängig davon, ob die Gesellschaft die 36 %-ige Ausschüttungsbelastung hergestellt hat oder nicht. Eine einheitliche Ausschüttungsbelastung, wie sie das KStG '77 vorsieht ⁴⁾, wäre nicht mehr gegeben. Das wäre allerdings auch nicht erforderlich. Das Körperschaftsteuergesetz von 1977 sieht eine feste Ausschüttungsbelastung aus Vereinfachungsgründen vor. Der Steuerpflichtige soll nur die Steuer vergütet erhalten, die tatsächlich von der Gesellschaft gezahlt wurde. Um eine konstante Anrechnungshöhe zu erreichen, war es notwendig, eine einheitliche Ausschüttungssteuer zu erheben. Im vorliegenden Fall soll die Anrechnung beim Gesellschafter unabhängig von der in Deutschland gezahlten Steuer sein. Entscheidend ist nur, daß die Gesellschaft im In- und Ausland zusammen einer Belastung von 36 % unterlegen hat.

1) Siehe dazu die Tabelle und das Schaubild auf S. 233, 234

2) S.o.S. 189 vgl. dazu bei Feuerbaum S. 27; Brenzing AG 1979, 257

3) Vgl. Kläschen DStZ 1979, 184

4) Felix-Streck § 27 Anm. 1; Kläschen DStZ 1979, 184; Greif S. 29; Greif-Krebs-Münzer G I 2 S. 201

(4) Nachteile

Wie sich gezeigt hat, führt die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Ausschüttungsbelastung zu keiner vollständigen Lösung des Problems. Bei ausländischen Steuern von über 36 % werden Steuervorteile nur zum Teil weitergeleitet. In voller Höhe zugute kämen die Steuervorteile den Anteilseignern, wenn man die Anrechnung ausländischer Steuern auf die Steuer des Anteilseigners erstrecken würde ¹⁾. Das ist verfahrensmäßig sehr kompliziert und stößt auf Bedenken ²⁾.

Schwerwiegender noch ist ein anderes Problem. Eine Anrechnung auf die Ausschüttungsbelastung kann nur in Frage kommen, wenn eine solche überhaupt hergestellt wird. Bei abkommensbefreiten Auslandseinkünften ist das Herstellen der Ausschüttungsbelastung nach der hier vertretenen Ansicht nicht zulässig ³⁾. Der vorgeschlagene Weg einer Anrechnung ausländischer Steuern auf die Ausschüttungsbelastung setzt an und für sich voraus, daß eine Ausschüttungssteuer erhoben wird. Der Gedanken ließe sich allerdings auch auf steuerbefreite Auslandseinkünfte übertragen. Man könnte eine typisierte Auslandssteuer von 36 % mit der Ausschüttungssteuer verrechnen. Die Ausschüttungsbelastung würde effektiv nicht erhoben; der anrechnungsberechtigte Anteilseigner hätte gleichwohl seine Steuergutschrift ⁴⁾. Anstelle der Befreiungsmethode würde in Ausschüttungsfällen die Anrechnung treten.

Das würde allerdings dem Doppelbesteuerungsabkommen widersprechen ⁵⁾ und wäre selbst dann nicht zulässig, wenn die Anrechnung

1) Vgl. Brenzing AG 1979, 257

2) So Brenzing AG 1979, 258

3) S.o.S. 188

4) Brenzing AG 1979, 257

5) Kritisch Pöllath RIW/AWD 1979, 762; vgl. Brenzing AG 1979, 257f.. Das gleiche Problem stellt sich bei einer von Kuhn (FR 1979, 315) vorgeschlagenen Kompromißlösung. Danach sollen nicht sämtliche ausländischen Steuern auf die Ausschüttungsbelastung angerechnet werden, sondern nur ausländische Quellensteuern. Das würde in keinem Fall dazu führen, daß die Steuerfreiheit voll erhalten bliebe. Immerhin würde eine Milderung der Steuerbelastung gegenüber der derzeitigen Rechtslage eintreten. Nach dem Vorschlag von Kuhn kämen den Anteilseignern die Vorteile aus der direkten Anrechnung (§ 26 I KStG) zugute, die Vorteile aus der indirekten (§ 26 II KStG) nicht. Eine derartige Unterscheidung erscheint willkürlich. Sie kann nur im Hinblick darauf, daß eine Anrechnung sämtlicher Auslandssteuern politisch schwer durchsetzbar sein dürfte, verstanden werden.

zum gleichen Ergebnis führen würde wie die Freistellung. Diese Bedenken könnten jedoch ausgeschaltet werden, indem man die Anrechnung beim Anteilseigner unabhängig von der Ausschüttungsbelastung zuließe. In jedem Fall käme es aber dazu, daß bei den Anteilseignern eine Steuer angerechnet oder vergütet würde, die nicht im Inland gezahlt worden ist. Im Ergebnis würde die Regelung auf eine Freistellung unter voller körperschaftlicher Anrechnung hinauslaufen. Das wird im Rahmen eines eigenen Abschnitts Gegenstand von Erörterungen sein ¹⁾.

Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Ausschüttungsbelastung bei voller Beibehaltung der körperschaftsteuerlichen Anrechnung führt zu einer Teillösung. Steuervorteile könnten lediglich bis zur Höhe von 36 weitergeleitet werden. Darüber hinausgehende Steuervorteile werden nach wie vor rückgängig gemacht. Die Ursache dafür liegt in der Systematik der Anrechnung. Steuern können eben nur bis zur Höhe der normalerweise zu zahlenden Steuer berücksichtigt werden. Andernfalls käme es zu einer Erstattung. Man wird die Lösung jedoch in Betracht ziehen können, wenn es nicht möglich sein sollte, das Problem umfassend und einheitlich zu beheben.

cc) Wegfall der Körperschaftsteuererhöhung

Ausländische Einkünfte könnten bei Ausschüttung im Vergleich zur jetzigen Rechtslage durch ein Wegfallen der Körperschaftsteuererhöhung besser gestellt werden. Dies ließe sich auf zweierlei Weise erreichen.

(1) Eingeschränkte Anrechnung

Der erste Weg dazu wäre eine eingeschränkte Anrechnung ausländischer Steuern auf die Ausschüttungsbelastung. Eingeschränkt insoweit, als ausländische Steuern nur berücksichtigt werden sollen, wenn die Tarifbelastung mit deutscher Steuer unter 36 % liegt ²⁾. Im Ergebnis würde keine Körperschaftsteuer nacherhoben,

1) S.u.S. 230ff.

2) Die Tarifbelastung kann dabei wie bisher nach Abschn. 86 Abs. 5 KStR auf die um die ausländischen Steuern verminderten Auslandseinkünfte bezogen werden.

um die Ausschüttungsbelastung herzustellen. Der Unterschied zum vorstehend beschriebenen Lösungsvorschlag ist der, daß es hier nie zu einer Steuerminderung käme. Es würde lediglich eine Körperschaftsteuererhöhung entfallen.

Zu einer Körperschaftsteuererhöhung kann es auch nach der heutigen Rechtslage nur bei Anrechnung kommen. Wendet man das Abzugsverfahren an, kann die vorgeschlagene Lösung zu keiner Änderung führen. Anteilseigner würden - wie bisher - von den Steuervorteilen der Gesellschaft ausgeschlossen bleiben. Das stößt auf Bedenken.

Sieht man einmal davon ab, ergeben sich gegenüber der gegenwärtigen Rechtslage Vorteile bei ausländischen Steuern von über 31,25 % ¹⁾. Steuervorteile der Gesellschaft werden teilweise weitergeleitet. Der Steuerpflichtige erhält, wenn der ausländische Steuersatz über dieser Grenze liegt, Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe von 68,75 % ²⁾. Würde er inländische Dividenden beziehen, flößen ihm Einkünfte von 100 zu.

Probleme ergeben sich bei abkommensbefreiten Auslandseinkünften. Da dort eine Ausschüttungssteuer nicht erhoben werden darf, käme es zu einer Freistellung bei gleichzeitiger körperschaftsteuerlichen Anrechnung ³⁾. Eine Anrechnung ausländischer Steuern auf die Ausschüttungsbelastung käme nicht in Betracht.

(2) Freistellung

Zu gleichen Ergebnissen würde eine Freistellung ausländischer Einkünfte von der Körperschaftsteuererhöhung führen. Die bisher diskutierten Vorschläge im Rahmen des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens strebten eine Lösung des Problems durch

1) Vgl. dazu die Tabelle auf S. 233 sowie das Schaubild auf S. 234

2) Lediglich bei ausländischen Steuern von über 56 % wird dieser Wert unterschritten.

3) Dazu später, S. 230ff.

Verbinden der Anrechnung nach § 26 KStG und des körperschaftlichen Anrechnungsverfahrens an. Im Gegensatz dazu läuft dieser sowie der folgende Lösungsvorschlag auf eine Modifizierung des Körperschaftsteuer-Anrechnungsverfahrens hinaus. Eine Freistellung würde auf eine "Ausgleichssteuerfreiheit" ausländischer Einkünfte hinauslaufen¹⁾. Gesetzestechnisch ließe sie sich dadurch erreichen, daß § 40 Nr. 1 KStG neben EK 04 auch EK 01 von der Steuererhöhung nach § 27 I KStG ausnimmt²⁾.

Im Vergleich zum vorstehend behandelten Anrechnungsverfahren hat die Freistellung von der Körperschaftsteuererhöhung den Vorteil, auch bei Einkünften, die durch Doppelbesteuerungsabkommen befreit sind, ohne weiteres anwendbar zu sein. Bei diesen Einkünften beträgt die Tarifbelastung null. Der Wegfall der Körperschaftsteuererhöhung ist gleichbedeutend mit einer völligen Freistellung von der Ausschüttungssteuer³⁾. Deren Wirkung wird im folgenden Abschnitt behandelt.

Ein Wegfall der Körperschaftsteuererhöhung ist nicht in der Lage, beim Abzugsverfahren Steuervorteile an die Anteilseigner weiterzuleiten. Beim Abzug haben die um die ausländischen Steuern verminderten Einkünfte der vollen Belastung von 56 % unterlegen. Im Ausschüttungsfall erfolgt immer eine Steuerminderung. Ein Verzicht auf eine Körperschaftsteuererhöhung geht ins Leere. Der vorstehende Lösungsvorschlag kann nur beim Anrechnungsverfahren weiterhelfen.

dd) Freistellung von der Ausschüttungsbelastung

Eine Freistellung ausländischer Einkünfte von der Ausschüttungssteuer unter Beibehalten der körperschaftsteuerlichen Anrechnung nach § 36 II Nr. 3 EStG läuft auf eine fiktive Anrechnung beim Gesellschafter hinaus. Eine Ausschüttungssteuer wird nicht er-

1) Vgl. Pöllath RIW/AWD 1979, 762

2) Brenzing AG 1979, 254; i.d.S. wohl auch Pöllath RIW/AWD 1979, 762

3) Diese fordert z.B. Feuerbaum S. 158

hoben ¹⁾. Der Anteilseigner erhält Einkünfte aus Kapitalvermögen in Höhe der ausländischen Einkünfte, vermindert um den Betrag der ausländischen Steuer und die Steuergutschrift ²⁾. Es besteht kein Unterschied zwischen abkommensbefreiten Einkünften und Fällen von Steueranrechnung oder Abzug.

Eine Freistellung ausländischer Einkünfte auf der Gesellschaftsebene bei gleichzeitiger Anrechnung beim Gesellschafter führt teilweise zu sehr weitgehenden Folgen, wie die Tabelle zeigt ³⁾. Der Anteilseigner bezieht als Bardividende den Betrag der ausländischen Einkünfte. Dieser wird lediglich um die ausländische Steuer gemindert. Die Steuergutschrift in Höhe von 9/16 der Bardividende kann größer sein als der Betrag der Auslandssteuer ⁴⁾. Das ist der Fall, solange die ausländische Steuer unter 36 % liegt. Der Gesellschafter erhält dann Einkünfte aus Kapitalvermögen zugewiesen, die über 100 % betragen. Ausländische Einkünfte sind gegenüber inländischen besser gestellt ⁵⁾. Umgekehrt ist es bei Auslandssteuern von über 36 %. Hier ist der Anteilseigner nach wie vor benachteiligt, wenn er ausländische Einkünfte bezieht. Gleichwohl steht er sich gegenüber der heutigen Rechtslage besser. Die Diskriminierung von Auslandseinkünften bei Ausschütten der Gewinne ist deutlich geringer. Eine volle Gleichstellung von In- und Auslandseinkünften ist nur gegeben, wenn die ausländische Steuer 36 % beträgt.

Insgesamt ist die Freistellung in Verbindung mit der körperschaftsteuerlichen Anrechnung für die Anteilseigner die vorteilhafteste aller diskutierten Lösungswege. Insbesondere bei niedrigen Auslandssteuern kommt es zu hohen Steuerausfällen auf Seiten des Fiskus. Eine Freistellung dürfte daher politisch am schwersten durchsetzbar sein.

1) Vgl. dazu Feuerbaum S. 158

2) Siehe dazu die Tabelle auf S. 233 sowie das Schaubild auf S. 234

3) Vgl. Pöllath RIW/AWD 1979, 762

4) Pöllath RIW/AWD 1979, 762

5) Die bei Thesaurierung durch die Anrechnung oder den Abzug entstehenden Steuervorteile bleiben voll erhalten; darüber hinaus entstehen zusätzliche Vorteile.

Eine Freistellung der beschriebenen Art ist meines Erachtens nicht sachgerecht. Sie unterscheidet nicht danach, welche Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung bei The-saurierung angewendet wird. Bei Ausschüttung würden ausländische Einkünfte, unabhängig davon, ob sie freigestellt sind oder ob die ausländischen Steuern angerechnet oder abgezogen werden, gleich behandelt. Im allgemeinen führt sie nicht zu einer Gleichbehandlung ausländischer und inländischer Einkünfte. Je nach Höhe der Auslandssteuer sind die Auswirkungen sehr unterschiedlich. Bei niedrigen ausländischen Steuern übervorteilt sie den Steuerpflichtigen und diskriminiert, anders als die derzeitige Rechtslage, inländische Einkünfte. Bei hohen ausländischen Steuern ergeben sich Vorteile für inländische Einkünfte. Die Freistellung ist grundsätzlich ¹⁾ nicht in der Lage, eine Kapitalexporthneutralität sicherzustellen. Bedenklich ist ferner, daß den Anteilseignern Einkünfte von über 100 % zufließen können. Sofern die Kapitalgesellschaft im Ausland steuerfrei bleibt, fließen dem Steuerpflichtigen 156,2 % der ausländischen Gewinne als Dividenden zu. Das halte ich nicht für vertretbar. Eine Freistellung muß daher abgelehnt werden.

ee) Stellungnahme

Insgesamt läßt sich festhalten: keiner der beschriebenen Lösungswege kann voll überzeugen. Eine einheitliche Gleichstellung von in- und ausländischen Einkünften läßt sich nicht erreichen. Bei Einkünften, die durch Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt sind, laufen alle in Betracht kommenden Lösungsvorschläge letztlich auf eine Freistellung unter Beibehaltung der körperschaftsteuerlichen Anrechnung hinaus. Um zu verhindern, daß dem Anteilseigner Einkünfte von über 100 % der ausländischen Gewinne zufließen, könnte man daran denken, die Anrechnung zu begrenzen. Dadurch würden sich zwangsläufig weitere Anwendungsschwierigkeiten ergeben.

1) Ausnahme: ausländische Steuer gleich 36 %

Heutige Rechtslage bei Anrechnung

Berücksichtigung aSt bei der Ausschüttungsbelastung

Wegfall d. KSt - Erhöhung

Freistellung von der Ausschüttungsbelastung

I

II

III

IV

aSt	1) dSt b. Thes.	2) TB %	3) dSt b. Auss.	4) Bardiv.	5) E.a. Kap.V.	6) St. mind.	Bardiv.	E.a.Kap.V.	dSt b. Auss.	Bar- div.	E.a. Kap.V.	Bardiv.	E.a. Kap.V.
0	56	56	36	64	100	20	64	100	36	64	100	100	156,2
16	40	47,6	30,2	53,8	84	20	64	100	30,2	53,8	84	84	131,25
31,25	24,75	36	24,75	44	68,75	20	64	100	24,75	44	68,75	68,75	107,42
36	20	31,25	23,04	40,96	64	20	64	100	20	44	68,75	64	100
50	6	12	18	32	50	6	50	78,25	6	44	68,75	50	78,125
56	0	0	15,84	28,16	44	0	44	68,75	0	44	68,75	44	68,75
60	0	0	15,84	25,6	40	0	40	62,5	0	40	62,5	40	62,5

jeweils i.V.m. voller körperschaftsteuerlicher Anrechnung nach § 36 II Nr. 3 EStG

1) dSt b. Thes. = deutsche Steuer bei Thesaurierung

2) Die prozentuale Tarifbelastung (TB) bezieht sich auf die ausländische Einkünfte nach Abzug der ausländischen Steuern. Auslandssteuern können aber nur bis zur Höhe der anrechenbaren Steuern abgezogen werden; Abschn. 86 Abs. 5 KStR

3) dSt b. Auss. = deutsche Steuer bei Ausschüttung

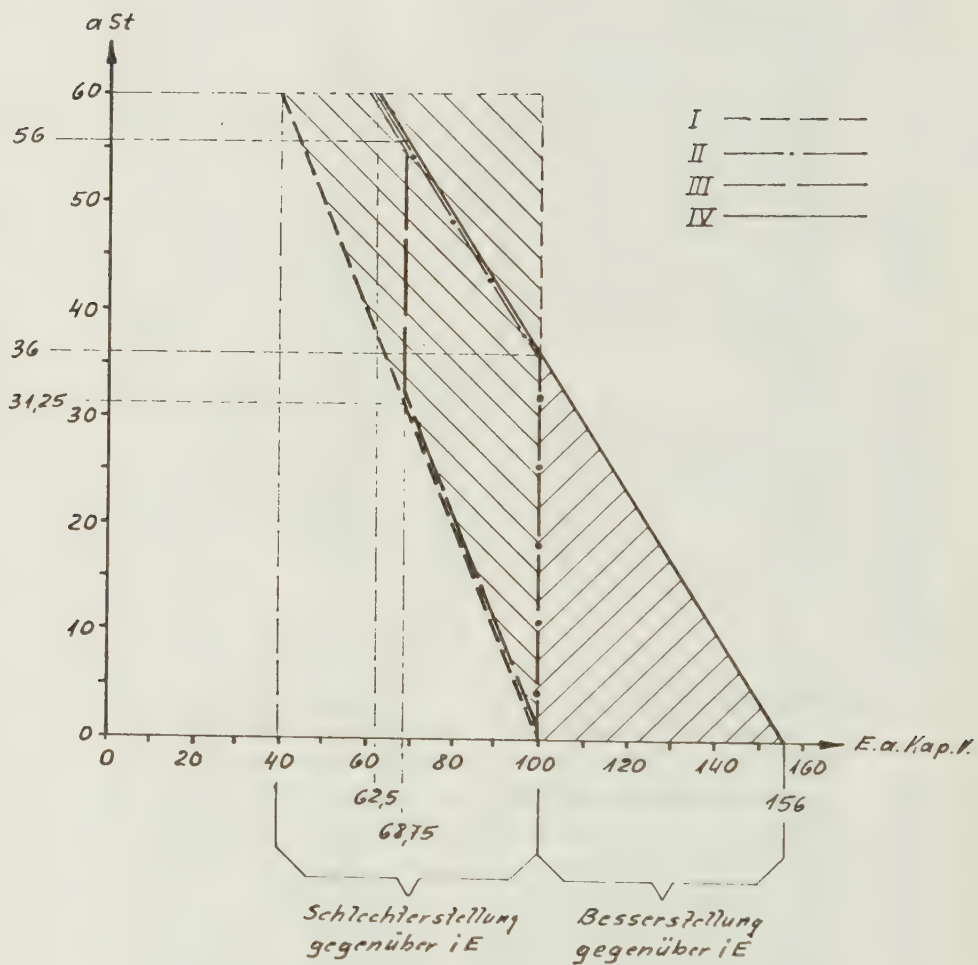
4) Bardiv. = Bardividende

5) E.a.Kap.V. = Einkünfte aus Kapitalvermögen

6) St.mind. = Steuerminderung

7) Beim Abzug: 14,4

1
2
3
4



Meines Erachtens kann die Freistellung bei abkommensbefreiten Einkünften hingenommen werden. Das zeigt folgende Überlegung. Doppelbesteuerungsabkommen dienen dazu, eine doppelte Besteuerung zu verhindern. Wird eine Freistellung vereinbart, läuft das auf eine einseitige Zuweisung der Besteuerungskompetenz hinaus. Von diesem Recht wird der begünstigte Staat in aller Regel Gebrauch machen. Da eine Doppelbesteuerung ausgeschlossen ist, braucht er sich beim Festsetzen der Höhe der Steuer nicht zurückzuhalten. Die zu weitgehenden Wirkungen der Freistellung ¹⁾ bei niedrigen ausländischen Steuern werden in der Praxis deshalb selten auftreten. Nur ausnahmsweise dürfte es zu Zuweisungen von deutlich über 100 % der ausländischen Gewinne an die Anteilseigner kommen. Die Entscheidung für eine der aufgezeigten Lösungsmöglichkeiten ist damit unabhängig von der Frage, wie bei abkommensbefreiten Einkünften zu verfahren ist. Bei einer Freistellung ausländischer Einkünfte kann immer die Freistellung von der Ausschüttungsbelastung gewählt werden.

Eine Anrechnung beim Gesellschafter sowie eine Freistellung von der Ausschüttungsbelastung hatten sich als nicht geeignet erwiesen. Sie sind deshalb bereits abgelehnt worden. Ein Wegfall der Körperschaftsteuererhöhung kann nur bei Anrechnung weiterhelfen. Werden die ausländischen Steuern abgezogen, versagt dieser Lösungsweg. Ein Verfahren, welches im Fall der Anrechnung Steuerersparnisse teilweise weiterleitet, beim Abzug dagegen die Vorteile auf den Bereich der Gesellschaft beschränkt, kann nicht befriedigen. Eine derartige Differenzierung wäre meines Erachtens im Hinblick auf Art. 3 I GG bedenklich. Ein sachlicher Grund für eine solche Ungleichbehandlung ist nicht zu erkennen. Steuervorteile der Gesellschaft müssen entweder einheitlich weitergeleitet werden oder nicht. Beides ist rechtlich zulässig ²⁾. Ein Wegfall der Körperschaftsteuererhöhung scheidet als Lösung daher aus.

1) S.o.S. 230f.

2) S.o.S. 201ff.

Es bleibt letztlich nur die Möglichkeit, ausländische Steuern beim Herstellen der Ausschüttungsbelastung im Wege der Anrechnung zu berücksichtigen. Dieser Lösungsvorschlag kommt dem Ziel, Steuervorteile an die Anteilseigner weiterzuleiten, am nächsten ¹⁾. Voraussetzung ist allerdings, daß die Körperschaftsteuerliche Anrechnung in vollem Umfang beibehalten wird.

Auch dieser Lösungsvorschlag stellt keine Patentlösung dar. Bei ausländischen Steuern von über 36 % werden die Steuervorteile nur teilweise weitergeleitet ²⁾. Eine volle Kapitalexportneutralität wird lediglich bei ausländische Steuern bis zu 36 % erreicht. Für den inländischen Investor spielt es dann keine Rolle, ob er in eine Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft investiert. Selbst wenn die Gesellschaft ausländische Gewinne ausschüttet, ist immer die individuelle Belastung des Anteilseigners maßgebend. Auf diese Weise würde die Wettbewerbsneutralität zwischen Personen- und Kapitalgesellschaften weiter verbessert. Für Körperschaften mit Auslandsaktivitäten würde es leichter, Dividenden auszuschütten. Die Chance, neues Eigenkapital hereinnehmen zu können, würde sich vergrößern.

Ein Nachteil soll nicht unerwähnt bleiben. Die vorgeschlagene Lösung führt zu weiteren Schwierigkeiten bei der praktischen Anwendung. Ein anderes Verfahren zur Weiterleitung von Steuervorteilen an die Anteilseigner kommt aber nicht in Betracht. Deshalb muß der Nachteil einer komplizierten Rechtsanwendung hingenommen werden.

1) Vgl. S. 233f.

2) S.o.S. 225f.

E Möglichkeiten zur Vermeidung einer Doppelbesteuerung

Im folgenden geht es außerhalb der heutigen Rechtslage um Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung.

I. Gesetzesvorschläge

Die Neuregelung hat ihren Ursprung in einem Entwurf aus dem Jahre 1973 ¹⁾. Um die Abweichungen der jetzigen Gesetzesfassung von diesem Entwurf und um weitere, bei den Gesetzesberatungen diskutierte Änderungsvorschläge, geht es im folgenden.

1. Betriebsausgabenabzug

Das Dritte Steuerreformgesetz vom 26.10.1973 sah einen Abzug der ausländischen Steuern bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte vor ²⁾. Die Folge wäre gewesen, daß ausländische Steuern wie Betriebs- oder Werbungskosten bei der jeweiligen Einkunftsart hätten abgezogen werden können ³⁾. Das wiederum hätte zu einem Durchschlagen auf die Gewerbesteuer geführt ⁴⁾. Wie bei den Gesetzesberatungen zum Ausdruck gekommen ist, sollte diese Konsequenz vermieden werden ⁵⁾. Gegen sie sprechen sachliche Bedenken.

Deutsche Einkommensteuern werden bei der Gewerbebesteuerung nicht berücksichtigt. Im Interesse einer Steuerneutralität muß das Gleiche für ausländische Steuern gelten ⁶⁾. Auch aus-

1) BT-Drucks. 1/1470 S. 65 - 68 und S. 179f.

2) BT-Drucks. 7/1470 S. 65, § 102 und S. 179 § 29 II

3) Vgl. Baranowski NWB Fach 3b S. 2657; Krabbe BB 1979, 1340; Manke DStZ 1980, 325

4) Manke DStZ 1980, 325; Einzelheiten M.o.S. 96f.

5) Vgl. Manke DStZ 1980, 325

6) So BT-Drucks. 8/3648 S. 36; a.A. zunächst der Bundesrat, der eine Änderung des § 9 GewStG dahingehend anstrebte, daß ausländische Steuern grundsätzlich auch bei der Gewerbebesteuer berücksichtigt werden können; BT-Drucks. 8/3648, Anlage 2 (Stellungnahme des Bundesrates) S. 32; = BR-Drucks. 511/79 (Beschluß), S. 3

ländische Steuern dürfen sich nicht auf die Gewerbesteuer auswirken ¹⁾. Ein anderslautender Vorschlag des Bundesrats bezüglich der Gewerbesteuer ist zu Recht von der Bundesregierung abgelehnt worden ²⁾.

Dieselben Gründe sprechen gegen ein indirektes Durchschlagen der ausländischen Steuern aufgrund des Abzugs bei der Ermittlung der ausländischen Einkünfte. Der Gewerbeertrag wird weder um in- noch um ausländische Steuern gekürzt. Ein Betriebs- oder Werbungskostenabzug ausländischer Steuern würde auf die Gewerbesteuer durchschlagen. Ein sachlicher Grund für eine derartige Differenzierung fehlt ³⁾. Die Ablehnung eines Steuerabzugs bei der Ermittlung der Einkünfte ist zu begrüßen.

2. Abzug nicht anrechenbarer Steuern

Abweichend von der jetzigen Gesetzesregelung sah das Dritte Einkommensteuere reformgesetz in § 102 I ⁴⁾ neben der Möglichkeit eines vollen auch einen begrenzten Abzug vor. Danach konnten Steuerüberhänge, die wegen der Höchstbetragsregelung nicht anrechenbar waren, im Wege des Steuerabzugs berücksichtigt werden (Teilabzug) ⁵⁾. Eine solche Regelung hätte bei Steuerüberhängen eine über die gegenwärtige Rechtslage hinausgehende Steuererleichterung zur Folge gehabt. Dazu folgendes Beispiel:

ausländische Steuer	20 000 DM
anrechenbare Steuer	<u>8 000 DM</u>
nicht anrechenbarer Steuerüberhang	12 000 DM

Die Steuerersparnis bei der Anrechnung beträgt also 8 000 DM.

1) Krabbe BB 1979, 1340; Manke DStZ 1980, 328; BR-Drucks. 511/79 (Beschluss) S. 3

2) BT-Drucks. 8/3648 S. 36; so auch Manke DStZ 1980, 328

3) Manke DStZ 1980, 328

4) BT-Drucks. 7/1470 S. 65, 179; siehe auch § 29 II des Regierungsentwurfs für das Körperschaftsteuergesetz 1977.

5) Vgl. InstFSt Brief Nr. 164 S. 34; Krabbe BB 1979, 1340. Eine solche Regelung wird auch vom Steuerfachausschuß des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IdW, WPg 1977, 43) gefordert; ebenso Schieber DStR 1975, 282f..

Bei einer angenommenen Steuerbelastung im Inland von 40 % ¹⁾ beläuft sich die Steuerersparnis beim Abzug auf 40 % von 20 000 DM = 8 000 DM. Bei einer Kombination von Anrechnung und Abzug ergäbe sich durch die Anrechnung zunächst die gehabte Steuerersparnis von 8 000 DM. Zusätzlich könnten durch den Steuerabzug des Überhangbetrags von 12 000 DM weitere 4 800 DM (= 40 % von 12 000 DM) an Steuern eingespart werden, also insgesamt 12 800 DM.

Eine Einschränkung ist allerdings zu machen. Auch die Übernahme des Konzepts von 1973 (§ 102 I EStRGE) hätte nicht zu einer so weitgehenden Steuerersparnis geführt. Der Grund dafür ist, daß der Abzug nicht angerechneter ausländischer Steuern als Betriebsausgabe - wie es § 102 I EStRGE noch vorsah - die ausländischen Einkünfte verringert. Infolgedessen ergeben sich niedrigere deutsche Steuern. Dadurch tritt eine Senkung des Anrechnungshöchstbetrages ein. Es entsteht ein erneuter Überhang, der wiederum als Betriebsausgabe abzugsfähig wäre. Die Folge wäre eine erneute Änderung des Anrechnungshöchstbetrages ²⁾. Um zu dem für den Steuerpflichtigen vorteilhaftesten Ergebnis zu gelangen, wäre eine komplizierte Annäherungsrechnung erforderlich ³⁾. Die Beeinflussung des Anrechnungshöchstbetrags durch den Abzug mindert die oben errechnete Steuerersparnis. § 102 I EStRGE war nicht so zu verstehen, daß zunächst die volle Anrechnung durchgeführt werden konnte, und dann, ohne Änderung des Anrechnungsvolumens, ein verbleibender Steuerüberhang nachträglich hätte abgezogen werden können ⁴⁾. Das wäre aus systematischen Gründen nicht tragbar gewesen ⁵⁾.

1) Dieser Prozentsatz soll sich auf das Intervall $iSt/i+aE$ minus nicht anrechenbare Steuer bis $iSt/i+aE$ beziehen. Er ist identisch mit dem Differenzsteuersatz in diesem Bereich ($=DiffSts(a)$)

2) Dazu Krabbe BB 1979, 1340

3) Krabbe BB 1979, 1340, derselbe BB 1980, 1148 und NST Intern. SteuerR. Außensteuerrecht D 428/021 S. 4; Manke DStZ 1980, 325; *m.o.S.* 122; 125

4) I.d.S. Manke DStZ 1980, 325, der aber m.E. irrtümlich von einem Abzug bei der Bemessungsgrundlage spricht.

5) Manke DStZ 1980, 325

Das Anrechnungsvolumen wurde bei dem Entwurf von 1973 durch den Steuerabzug in mehrfacher Weise beeinflusst. Infolge des Betriebsausgabenabzugs ergaben sich niedrigere ausländische Einkünfte. Bisher war aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen worden, daß die ausländischen Einnahmen gleich den ausländischen Einkünften sind. Nach § 102 I EStRGE würden die ausländischen Einkünfte um den Betrag der abziehbaren ausländischen Steuern geringer ausfallen. Das träfe auch für den Gesamtbetrag der Einkünfte zu.

Der Anrechnungshöchstbetrag (X) errechnet sich bekanntermaßen wie folgt ¹⁾:
$$X = \frac{aE \times dSt}{GdE}$$

Bei einer Anrechnung mit Teilabzug beliefe sich der Höchstbetrag auf:
$$X = \frac{(aE - n.anrb.St \times dSt)}{GdE - n.anrb.St} \quad 2)$$

Aufgrund des niedrigeren Gesamtbetrags der Einkünfte ergäbe sich ferner eine geringere deutsche Steuer ³⁾.

Ein Abzug bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 34c II EStG) würde die Höhe der ausländischen Einkünfte unberührt lassen. Es ergäbe sich ein größerer Anrechnungshöchstbetrag. Die Wirkungen einer Anrechnung sind für den Steuerpflichtigen günstiger als beim Abzug. Würde man den jetzigen Abzug als Teilabzug zulassen, käme es zu noch weitergehenden Steuerminderungen als nach dem Reformentwurf aus dem Jahre 1973. Einem solchen Ergebnis ständen fiskalische Einwände gegenüber ⁴⁾.

1) S.o.S. 10

2) n.anrb.St = nicht anrechenbare ausländische Steuer. Durch den Abzug nicht anrechenbarer Steuern soll rechnerisch angedeutet werden, daß der Betrag der aE bzw. der GdE entsprechend geringer ist. Die Klammerwerte entsprechen bei einem Betriebsausgabenabzug an und für sich den aE bzw. dem GdE.

3) Siehe Krabbe BB 1979, 1340

4) So Manke DStZ 1980, 325

Ein Teilabzug hätte zu weiteren beachtlichen Steuerausfällen geführt und zu einem Umfang an Steuererleichterungen, den der Gesetzgeber nicht für akzeptabel hielt. Ein Teilabzug dürfte politisch kaum durchsetzbar sein. Neben den fiskalischen Bedenken gegen ein derartiges Verfahren sprechen Anwendungsschwierigkeiten gegen einen Teilabzug ¹⁾. Bei einem Abzug von Steuerüberhängen würde immer der Anrechnungshöchstbetrag beeinflusst. Die dadurch entstehenden Anwendungsschwierigkeiten würden die ohnehin nicht leichte Handhabung der Maßnahmen gegen eine Doppelbesteuerung weiter erschweren. Ein Teilabzug ist meines Erachtens zu Recht nicht eingeführt worden.

3. Vorrang des Abzugs

Nach dem oben Gesagten kommt eine Verbindung von Anrechnung mit nachfolgendem Abzug nicht in Betracht. Die Frage ist, ob das auch auf eine Kombination von Anrechnung mit vorrangigem Abzug zutrifft ²⁾. Möglicherweise ließen sich auf diese Weise die Vorteile des Abzugs mit denen der Anrechnung kombinieren, ohne daß es zu den nachteiligen Wirkungen kommt, die bei vorrangiger Anrechnung eintreten.

Ein solches Verfahren würde so aussehen, daß zunächst die ausländische Steuer bei der Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte abgezogen würde. Die ausländische Steuer würde in vollem Umfang die Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer mindern und gegebenenfalls in den Verlustabzug nach § 10 d EStG einfließen. Anschließend könnte die ausländische Steuer mit dem Betrag, der sich nach Subtrahieren der eingetretenen Steuerersparnis ergibt, angerechnet werden ³⁾. Dem Steuerpflichtigen kämen die Vorteile

1) S.o.S. 122f. Krabbe BB 1979, 1340; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1811; vgl. Manke JbFfSt 1977/78 S. 458

2) Dazu Krabbe BB 1979, 1340; Manke DStZ 1980, 325; eine derartige Regelung existiert in Schweden, dazu Mennel RIW/AWD 1977, 475

3) Krabbe BB 1979, 1340; ebenso Manke DStZ 1980, 325

von Anrechnung und Abzug gleichermaßen zugute. Eine komplizierte Annäherungsrechnung, wie sie bei vorrangiger Anrechnung erforderlich wäre, entfielen. Der Abzug geht der Anrechnung voraus. Er kann den Anrechnungshöchstbetrag nachträglich nicht mehr beeinflussen.

Diese Kombination von Anrechnung und Abzug würde zu Steuererleichterungen führen, die über den Rahmen der gegenwärtigen Gesetzesfassung hinausgehen. Es hat sich gezeigt ¹⁾, daß das Abzugsverfahren gegenüber der Anrechnung erst bei relativ großen Überhängen vorteilhaft ist. In dem Bereich, in dem zwar Überhänge entstehen, der Abzug aber noch nicht sinnvoll ist, würde die vorliegende Abzug-Anrechnungs-Kombination zu Steuererminderungen führen. Dazu ein Beispiel aus dem Bereich der Körperschaftsteuer:

$aE = 100$, $iE = 100$, $aSt = 60$, $dSts = 56\%$

Die inländische Belastung bei einer Kombination mit vorrangigem Abzug beträgt:

$$iSt/i + aE - aSt - (aSt - \text{Steuerersparnis})$$

- Anrechnung: 56

- Abzug: $(200 - 60) \times 56\% = 78,4$; Steuerersparnis = 33,6

- Abzug/Anrechnung: $78,4 - (60 - 33,6) = 52$

Bei größeren Steuerüberhängen gehen die Wirkungen der Abzugs-Anrechnungs-Kombination über die jetzigen Steuererminderungen sogar deutlich hinaus.

Beispiel wie oben; aSt jetzt 100:

- Anrechnung: 56

- Abzug: 56, Steuerersparnis = 56

- Abzug/Anrechnung: $56 - (100 - 56) = 12$

Addiert man in den Beispielfällen zu der deutschen Steuer im Fall der Abzugs-Anrechnungs-Kombination die ausländische Steuer, so ergibt sich eine Belastung, die der beim Bezug inländischer Einkünfte entspricht. Das Verfahren ist in der Lage, die

1) S.o.S. 113

Gesamtbelastung auf das deutsche Niveau zu begrenzen. Das gilt auch, wenn ausländische Steuern über den deutschen liegen. Im Hinblick auf eine kapitalexportneutrale Besteuerung ist das sicher wünschenswert. Ein derartig weitgehendes Entgegenkommen des Steuergesetzgebers ist politisch kaum durchsetzbar.

Gegen eine Abzugs-Anrechnungs-Kombination wird vorgebracht, sie führe zu einer erheblichen Rechtskomplizierung ¹⁾. Im Vergleich zur Rechtslage bis 1980, die lediglich die Anrechnung vorsah, ergibt sich in der Tat eine Rechtskomplizierung. Ein Abzugs-Anrechnungs-Verfahren erfordert mehr Rechenschritte als eine ausschließliche Anrechnung ²⁾. Die Frage ist, ob das auch bezüglich der jetzigen Gesetzesregelung gilt.

Bei Beteiligung von mehreren ausländischen Staaten treten bei der gegenwärtigen Rechtslage erhebliche Anwendungsschwierigkeiten auf, wenn bei einzelnen ausländischen Staaten anstelle der Anrechnung der Abzug gewählt wird ³⁾. Die dadurch erforderlich werdenden komplizierten Annäherungsrechnungen stellen den Rechtsanwender vor erhebliche größere Probleme als eine Abzugs-Anrechnungs-Kombination mit Vorrang des Abzugs. Insgesamt halte ich das Verfahren nicht für komplizierter als die Neuregelung. Die beschriebene Kombination könnte durchaus eine Alternative zur gegenwärtigen Gesetzesfassung sein. Sie würde allerdings das bisherige System zur Behebung internationaler Doppelbesteuerungen weitgehend aufheben. Primär wäre nicht mehr die Anrechnung des Verfahrens zur Berücksichtigung ausländischer Steuern, sondern der Abzug. Dagegen könnten Bedenken bestehen.

1) Vgl. Manke DStZ 1980, 325 und Krabbe BB 1979, 1341

2) Einzelheiten bei Krabbe BB 1979, 1341

3) S.o.S. 125

Das Anrechnungsverfahren beseitigt grundsätzlich eine Doppelbesteuerung. Nicht so dagegen der Abzug. Dieser führt nur zu einer Milderung ¹⁾. Sofern es darum geht, durch nationale Maßnahmen eine Doppelbesteuerung zu beseitigen, ist in der Regel die Anrechnung das geeignetere Verfahren. Beim Steuerabzug liegt - wie festgestellt ²⁾ - die Gesamtbelastung für den Steuerpflichtigen über dem inländischen Niveau. Das deutsche Steuerniveau ist nicht die Regelbelastung ³⁾. Auf der Grundlage des Welteinkommensprinzips muß im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung das deutsche Steuerniveau maßgebend sein ⁴⁾. Abgesehen von Fällen mit Überhängen ausländischer Steuern wird das mit dem Anrechnungsverfahren erreicht. Die Steueranrechnung ist eine logische Folge des Welteinkommensprinzips ⁵⁾. Bei einem vorrangigem Abzug würde dem nicht genügend Rechnung getragen.

Im Ergebnis würde sich das wegen der nachfolgenden Anrechnung allerdings nicht auswirken. Gleichwohl bestehen nach meiner Auffassung gewisse systematische Bedenken gegen die Möglichkeit eines primären Steuerabzugs mit anschließender Anrechnung. Die Anrechnung harmonisiert in der Regel besser mit dem Welteinkommensprinzip als der Abzug. Bei einer Kombination von Anrechnung und Abzug mit nachfolgender Anrechnung kommt diese nur " hilfsweise " zum Zuge.

Auch wenn die Kombination Abzug-Anrechnung vielversprechend erscheint, möchte ich sie aus dem genannten Grund ablehnen. Für den Steuerpflichtigen wäre ein solches Verfahren jedoch mit weiteren Steuererleichterungen verbunden. Es ist nicht zuletzt eine politische Frage, ob diese Kombination einmal in geltendes Recht umgesetzt wird. Wegen der weitgehenden fiskalischen Wirkungen und im Hinblick darauf, daß ein primärer Abzug eine völlige Neuorientierung bei der Beseitigung einer Doppelbesteuerung würde, halte ich eine Verwirklichung für unwahrscheinlich.

1) InstFSt Brief Nr. 164 S. 34

2) S.o.S. 162f.

3) S.o.S. 163

4) S.o.S. 164

5) So ausdrücklich IdW WPg 1977, 40

4. Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags auf Einnahmenbasis

Vom Bundesrat ist im Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens eine Änderung mit dem Ziel einer verbesserten Anrechnung vorgeschlagen worden. Diese sah vor, daß bei der Ermittlung der anteiligen deutschen Steuer anstelle der ausländischen Einkünfte die Einnahmen zum Gesamtbetrag der Einkünfte ins Verhältnis zu setzen seien ¹⁾. Aus Praktikabilitätsgründen sollten die ausländischen Einnahmen einheitlich behandelt werden, unabhängig davon, ob die ausländische Steuer auf Brutto- oder Nettobasis errechnet wird ²⁾.

Dieser Vorschlag beruhte auf folgender Überlegung. Steuerüberhänge entstehen häufig dadurch, daß die Steuer im Ausland vom Bruttobetrag erhoben wird. Bei uns kann die Steuer nur im Verhältnis der (Netto-) Einkünfte zum Gesamtbetrag der Einkünfte angerechnet werden ³⁾. Setzt man dagegen die ausländischen (Brutto-) Einnahmen in Relation zum Gesamtbetrag der Einkünfte, können die ausländischen Steuern stärker berücksichtigt werden ⁴⁾. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Änderung lief auf einen höheren Anrechnungshöchstbetrag hinaus. Die Folge wären geringere Steuerüberhänge.

Gegen die Art der Berechnung bestehen Bedenken. Bei einer Aufteilung nach dem Verhältnis der Einnahmen zum Gesamtbetrag der Einkünfte stehen sich zwei nicht korrespondierende Rechengrößen gegenüber ⁵⁾. Der Bundesratsvorschlag mußte deshalb aus systematischen Gründen abgelehnt werden ⁶⁾.

Auch aus wirtschaftlicher Sicht ergeben sich Zweifel. Ein unbeschränkt Steuerpflichtiger soll im In- und Ausland einen Gewerbebetrieb unterhalten und jeweils Einkünfte von 100 beziehen. Auf den Gesamtbetrag der Einkünfte sollen deutsche Steuern

1) BR-Drucks. 511/79 (Beschluß) S. 2f.; = BT-Drucks. 8/3648 S. 32

2) BR-Drucks. 511/79 (Beschluß) S. 3

3) Vgl. Manke DStZ 1980, 324

4) BR-Drucks. 511/79 (Beschluß) S. 3

5) Krabbe NSt Intern.SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 3; vgl. auch BT-Drucks. 8/3648 S. 36

6) BT-Drucks. 8/3648 S. 36; Manke DStZ 1980, 324; Krabbe NSt Intern.SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 3; vgl. Baranowski NWR Fach 3b S. 2656

in Höhe von 40 %, also 80 erhoben werden. Nimmt man an, daß den ausländischen Einkünften von 100 Einnahmen von 1000 zugrunde gelegen haben, so würde nach der vom Bundesrat vorgeschlagenen Berechnung die deutsche Steuer voll auf die ausländischen Einkünfte entfallen ($1000 \times 80 : 200 = 400$). Bei ausländischen Steuern in Höhe von 80 würde aufgrund der Anrechnung eine deutsche Steuer entfallen. Der Bundesrepublik verblieben trotz inländischer Einkünfte von 100 keine Steuereinnahmen, obwohl die ausländischen Einkünfte, vermindert um die Steuern, immerhin noch 20 betragen würden ¹⁾. Ein derartiges Ergebnis erscheint wirtschaftlich ungerechtfertigt. Die vom Bundesrat vorgeschlagene Lösung wurde daher zu Recht nicht ins Gesetz übernommen.

5. Sonderregelungen

a) Ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb

§ 104 des Dritten Einkommensteuergesetzes von 1973 ²⁾ sah eine Sonderregelung für ausländische Einkünfte aus Gewerbebetrieb vor. Danach war es möglich, statt der Anrechnung oder des Abzugs die auf die ausländischen Einkünfte aus Gewerbebetrieb entfallende deutsche Einkommensteuer auf die Hälfte zu senken. Die Ermäßigung konnte nach Abzug der Verluste der Betriebsstätte aus den fünf vorangegangenen Wirtschaftsjahren erfolgen. Vorausgesetzt wurde, daß die Einkünfte in einer im Ausland belegenen Betriebsstätte ausschließlich oder fast ausschließlich durch aktive Tätigkeiten oder durch Beteiligung an einer Personengesellschaft oder Arbeitsgemeinschaft erzielt wurden ³⁾.

1) Beispiel nach Manke DStZ 1980, 324

2) BT-Drucks. 7/1470 S. 66

3) Vgl. § 8 I Nr. 1 - 6 AStG

Dazu ist folgendes anzumerken. Der Gedanke weiterer steuerlicher Erleichterungen ist gerade bei den ausländischen Einkünften aus Gewerbebetrieb nicht von der Hand zu weisen. Insbesondere hier kommt es immer wieder zu besonderen Schwierigkeiten. Gleichwohl ergibt sich durch § 104 des Einkommensteuerreformgesetzes keine über die gegenwärtige Rechtslage hinausgehende Besserstellung des Steuerpflichtigen. Diese Vorschrift entspricht im Wesentlichen dem Pauschalierungserlaß. Auch sie beseitigt nicht die enge Definition der ausländischen Einkünfte aus Gewerbe. Nach wie vor wird eine im Ausland belegene Betriebsstätte oder ein ständiger Vertreter gefordert ¹⁾.

b) Im Ausland tätige Arbeitnehmer

Statt Anrechnung oder Abzug sah der § 106 EStRG die Freistellung des Arbeitslohns von unbeschränkt steuerpflichtigen Arbeitnehmern im Ausland vor. Vorausgesetzt wurde, daß die Tätigkeit innerhalb bestimmter zeitlicher Grenzen erfolgt und im Zusammenhang mit einer Montage steht. Hierbei handelt es sich um eine modifizierte Übernahme des Montageerlasses in das Gesetz. Modifiziert einmal durch die Anknüpfung an die Voraussetzungen der Anrechnung, zum anderen dadurch, daß die Freistellung nur dann gewährt wird, wenn der Arbeitslohn im ausländischen Staat nachweislich besteuert wird.

Ob eine Übernahme des Pauschalierungs- und Montageerlasses in das Gesetz empfehlenswert wäre, dürfte im wesentlichen eine Frage des persönlichen Geschmacks sein. Die Gesetzesform ist gegenüber Erlassen grundsätzlich starrer und kann nicht so leicht abgeändert werden. Es spricht deshalb einiges dafür, Sonderregelungen in Erlassen vorzunehmen. Auf Veränderungen kann dann leichter reagiert werden.

1) Vgl. InstFSt Brief Nr. 164 S. 14

Durch die Einführung des Steuerabzugs haben die Erlasse an Bedeutung verloren ¹⁾. Das spricht eher dafür, die Erlasse nicht ins Gesetz zu übernehmen. Die gegenwärtige Rechtslage setzt eine Ermächtigungsvorschrift (§ 34c V EStG) voraus. Andernfalls können Erlasse nicht ergehen. Das Dritte Einkommensteuerreformgesetz enthielt keine Ermächtigungsnorm. Der Pauschalierungs- und Montageerlaß waren in modifizierter Form im Gesetz geregelt. Nur wenn eine solche Norm besteht, können über den gegenwärtigen Rahmen hinaus Sonderregelungen in Erlaßform ergehen.

Der Bundesfinanzminister hat am 21.4.1981 einen weiteren Verwaltungserlaß verkündet ²⁾. Danach brauchen deutsche Arbeitnehmer, die in ein Land, mit dem ein Doppelbesteuerungsabkommen besteht, entsendet werden, ohne Einhaltung eines Mindestaufenthalts von 183 Tagen ihre Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in der Bundesrepublik nicht zu versteuern. Voraussetzung ist, daß der Arbeitnehmer der Betriebsstätte überstellt ist. Das ist der Fall, wenn er im Rahmen des geschäftlichen Organismus Weisungen der Betriebsstättenleitung folgt. Bisher wurden deutsche Arbeitnehmer im Ausland für Vergütungen aus nichtselbständiger Arbeit nur bei einem Mindeaufenthalt von 183 Tagen von der deutschen Steuer freigestellt. Etwas anderes galt lediglich dann, wenn die Vergütungen von einer Betriebsstätte oder festen Einrichtung getragen wurden, die der Arbeitgeber in dem anderen Staat unterhielt ³⁾.

Der Erlaß bewirkt eine für den Steuerpflichtigen günstigere Auslegung des sogenannten Betriebsstättenvorbehalts. Entscheidend ist jetzt, daß der Arbeitnehmer in den geschäftlichen Organismus der Betriebsstätte eingegliedert ist und den Weisungen der Betriebsleitung unterliegt. Unerheblich ist der Zahlungsweg. Eine Freistellung erfolgt auch, wenn der

1) Vgl. oben S. 146, 148

2) BStBl. I 1981 S. 337

3) Vgl. Art. 15 Abs. II c OECD-Musterabkommen

Arbeitnehmer seinen Arbeitslohn zunächst weiter vom inländischen Arbeitgeber erhält und die ausländische Betriebsstätte erst später damit belastet wird.

Dieser Erlass ergänzt bestehende Doppelbesteuerungsabkommen und den Montageerlaß. Von seinen Voraussetzungen her ist der neue Erlass weiter. Er gewährt für alle Arten von Tätigkeiten eine Freistellung, nicht nur für abhängige Arbeiten im Zusammenhang mit Montagen.

II. Over-all-limitation

Sobald es darum geht, nationale Maßnahmen zur Milderung einer internationalen Doppelbesteuerung zu verbessern, ist eine der häufigsten Forderungen die nach Einführung der over-all-limitation ¹⁾, auch all-country-limitation genannt ²⁾.

1. Regelungsinhalt

Bei der over-all-limitation werden alle ausländischen Staaten so behandelt, als ob es nur einen ausländischen Staat geben würde ³⁾. Sämtliche ausländischen Einkünfte und die darauf erhobenen ausländischen Steuern werden zusammengerechnet ⁴⁾ und bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrags einheitlich gehandhabt ⁵⁾. Dadurch wird die Höhe der anrechenbaren ausländischen Steuer auf den Betrag der deutschen Steuer begrenzt, der auf die Einkünfte aus allen ausländischen Staaten entfällt ⁶⁾. Die Summe der ausländischen Einkünfte wird dann - wie bisher - dem Gesamtbetrag der Einkünfte gegenübergestellt ⁷⁾.

1) So z.B. Krabbe BB 1979, 1341; Schieber DStR 1975, 282; IdW WPg 1977, 43; Feuerbaum DB 1980, 1808, vgl. auch S. 1809; derselbe S. 167; vgl. InstFSt Brief Nr. 164 S. 36

2) So Ebling DStR 1976, 234

3) Feuerbaum DB 1980, 1808

4) Ebling DStR 1976, 234; Feuerbaum S. 24

5) Ebling DStR 1976, 234; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

6) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

7) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 5

2. Gegenüberstellung mit der per-country-limitation

Die over-all-limitation stellt eine Alternative zur per-country-limitation (pro-Staat-Begrenzung) dar. Wie oben ¹⁾ bereits ausgeführt, werden bei der per-country-limitation, im Gegensatz zur over-all-limitation, die ausländischen Staaten nicht als Einheit gesehen. Statt dessen werden die Anrechnungshöchstbeträge für jeden der ausländischen Staaten gesondert berechnet ²⁾. Die per-country-limitation enthält ein Saldierungsverbot ³⁾. Die anrechenbare ausländische Steuer wird jeweils der Höhe nach begrenzt auf den Teil der deutschen Steuer, der auf die Einkünfte aus diesem ausländischen Staat entfällt ⁴⁾. Andere Einkünfte, als die aus dem betroffenen Staat werden nicht ermäßigt ⁵⁾. Innerhalb eines jeden ausländischen Staates werden - wie auch bei der over-all-limitation - die einzelnen Einkünfte einheitlich behandelt ⁶⁾.

a) Vor- und Nachteile

Die over-all-limitation und die per-country-limitation sind zwei Verfahren zur Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags, die je nach Fallsituation zu unterschiedlichen Resultaten führen können.

1) S.o.S. 172

2) Ebling DStR 1976, 234; Feuerbaum DB 1980, 1807; Feuerbaum S. 150; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

3) So InstFSt Brief Nr. 164 S. 33; Ebling DStR 1976, 234; Walden in Hartmann-Böttcher-Grass § 34c Rd. 36; Gutachten der Steuerreformkommission S. 582 Tz. 29; Herrmann-Heuer § 34c Anm. 17

4) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16; vgl. Blümich-Falk § 34c Rd. 36; Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 7, S. 19

5) Blümich-Falk § 34c Rd. 36

6) Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 4b Rd. 25; Schieber DStR 1975, 209

aa) Umfang des Anrechnungsvolumens

(1) Gewinnfall

Bei der over-all-limitation werden die ausländischen Staaten einheitlich behandelt. Das hat zur Folge, daß Steuerüberhänge, die bei einzelnen ausländischen Staaten entstehen, auf freibleibende Anrechnungsbeträge anderer ausländischer Staaten übertragen werden ¹⁾. Wenn in einem ausländischen Staat höhere Steuern als die deutsche Steuer auf diese Einkünfte erhoben werden, in einem anderen niedrigere, können die Überhänge aus dem einen Staat bei dem anderen angerechnet werden ²⁾. Auf diese Weise findet ein Ausgleich zwischen Hoch- und Niedrigsteuerländern statt ³⁾.

Die Ausgleichsfunktion der over-all-limitation wird besonders deutlich, wenn im Ausland nicht überall Steuern erhoben werden. Das kann aufgrund von Bau- und Montageausführungen der Fall sein bei ausländischen Betriebsstätteinkünften ⁴⁾.

Auch die nicht versteuerten ausländischen Einkünfte werden bei der Ermittlung des Anrechnungshöchstbetrages berücksichtigt. Sie bilden Anrechnungsfreiräume für Steuerüberhänge aus anderen Staaten. Ein Ausgleich findet auch dann statt, wenn in allen ausländischen Staaten, in denen ein Unternehmen Aktivitäten entwickelt, Steuern erhoben werden ⁵⁾. Ausscheiden würde ein Ausgleich allenfalls in dem theoretischen Fall, daß die Steuerbelastungen im Ausland überall gleich hoch wären. Vorteilhaft ist der Ausgleich immer dann, wenn in einzelnen oder mehreren ausländischen Staaten niedrigere Steuern erhoben werden als in der Bundesrepublik, in anderen dagegen höhere ⁶⁾.

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

2) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

3) Feuerbaum DB 1980, 1808; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 5; Feuerbaum S. 150; Schieber DStR 1975, 209; Blümich-Falk § 34c Rd. 41

4) Vgl. Schieber DStR 1975, 209

5) Schieber DStR 1975, 209

6) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16; vgl. Schieber DStR 1975, 209

Anders dagegen verhält es sich bei der per-country-limitation. Aufgrund der einzelstaatlichen Berechnungsweise der Anrechnungshöchstbeträge ist eine Übertragung von Steuerüberhängen bei einem Land auf Anrechnungsfreibeträge eines oder mehrerer anderer ausgeschlossen ¹⁾. Ein Ausgleich zwischen hohen und niedrigen ausländischen Steuern aus verschiedenen Staaten ist nicht möglich ²⁾. Sofern im Einzelfall Überhänge nicht anrechenbarer Steuern entstehen, bleibt der Steuerpflichtige abschließend mit der höheren ausländischen Steuer belastet. Andererseits kann er die Vorteile niedriger Steuern nicht nutzen. In der Bundesrepublik wird eine Steuer "nacherhoben" ³⁾. Nicht ausgeschöpfte Anrechnungskapazitäten dürfen nicht für Überhänge aus anderen Ländern verwendet werden.

Bei positiven Einkünften ist das Anrechnungsvolumen bei der over-all-limitation in aller Regel größer als bei der per-country-limitation. Daraus ergibt sich eine Senkung der Gesamtbelastung des Steuerpflichtigen. Das ist im Hinblick auf das Universalitätsprinzip zu begrüßen. Die Belastungshöhe liegt aufgrund der Steuerüberhänge über dem Inlandsniveau. Sie wird in Richtung auf dieses gesenkt. Im Falle von ausschließlich positiven Einkünften im Ausland bietet die over-all-limitation gegenüber der per-country-limitation im allgemeinen Vorteile. Allenfalls wenn überall Steuerüberhänge entstehen oder überall Anrechnungskapazitäten frei bleiben, ist keines der Verfahren vorteilhafter als das andere.

Neben dem genannten Vorteil spricht noch ein weiteres Argument für die over-all-limitation. Im Rahmen der over-all-limitation bietet es sich an, jede ausländische Steuer, die

1) Krabbe BB 1980, 1147; Schieber DStR 1975, 209; vgl. Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 4b Rd. 25; Manke DStZ 1980, 324; InstFSt Brief Nr. 164 S. 83; vgl. BMF-Schriftenreihe Heft 16 S. 34

2) Feuerbaum S. 25; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

3) InstFSt Brief Nr. 164 S. 33

auf steuerpflichtige Einkünfte erhoben wird, in die Anrechnung einzubeziehen ¹⁾. Bei der per-country-limitation ist es möglich, daß eine Anrechnung gänzlich ausscheidet, weil die Steuer eines bestimmten ausländischen Staates nach deutschen Bestimmungen nicht auf aus- sondern inländische Einkünfte erhoben wird ²⁾. Bei der over-all-limitation könnten auch diese ausländischen Steuern berücksichtigt werden. Voraussetzung ist, daß freigebliebene Anrechnungskapazitäten noch nicht erschöpft sind. Verbesserungen ergäben sich dadurch insbesondere bei Liefergewinnbesteuerungen. Hier wäre eine Anrechnung nicht mehr grundsätzlich ausgeschlossen.

Würde man die over-all-limitation einführen, entfielen auch die Nachteile, die sich aus einer unterschiedlichen Abgrenzung der ausländischen Einkünfte untereinander ergeben. Wenn ausländische Rechtsnormen Einkünfte einem anderen ausländischen Staat zuordnen als das inländische Recht, kommt es bei der Einzelstaatenanrechnung zu einer nicht beseitigten Doppelbesteuerung ³⁾. Bei der Globalanrechnung (over-all-limitation) würde es genügen, daß nach inländischem Recht ausländische Einkünfte vorhanden sind, auf die ausländische Steuern erhoben werden. Aus welchen Staaten die Einkünfte stammen und in welchen Staaten die Steuern erhoben werden, wäre gleichgültig ⁴⁾. Ein Beispiel soll die Vorteile der over-all-limitation bei positiven ausländischen Einkünften verdeutlichen ⁵⁾.

1) Krabbe BB 1979, 1341; Feuerbaum DB 1980, 1808; vgl. Bachem (Diss.) S. 143

2) Feuerbaum DB 1980, 1808

3) Vgl. Bachem (Diss.) S. 143

4) Bachem (Diss.) S. 144

5) Vgl. Beispiele bei Ebling DStR 1976, 234 und Feuerbaum DB 1980, 1808, Fußn. 27

Einkünfte Wohnsitzstaat (Deutschland):	150 000
Einkünfte Quellenstaat A:	90 000
Einkünfte Quellenstaat B:	60 000
Einkünfte Quellenstaat C:	<u> -/- </u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	300 000 ¹⁾
Deutsche Steuer:	200 000
Steuer Quellenstaat A:	30 000
Steuer Quellenstaat B:	50 000
Steuer Quellenstaat C:	<u> 20 000 </u>
Ausländische Steuern insgesamt:	100 000

Anrechenbare Höchstbeträge bei der per-country-limitation:

Quellenstaat A:	60 000
Quellenstaat B:	40 000
Quellenstaat C:	<u> -/- </u>
Höchstens anrechenbare Steuer:	<u> 100 000 </u>

Tatsächlich anrechenbare Steuern:

Quellenstaat A:	30 000
Quellenstaat B:	40 000
Quellenstaat C:	<u> -/- </u>
Effektiv anrechenbare Steuer:	<u> 70 000 </u>

Anrechenbare Höchstbeträge bei der over-all-limitation:

insgesamt:	<u> 100 000 </u>
Effektiv anrechenbare Steuer:	<u> 100 000 </u>

Die Berechnung nach der per-country-limitation würde einen insgesamt nicht anrechenbaren Steuerüberhang von 30 000 ergeben. Das wären einmal die 20 000 nicht anrechenbaren Steuern aus dem Quellenstaat C und die 10 000 nicht anrechenbaren Steuern aus dem Staat B. Im Gegensatz dazu wären alle im Ausland erhobenen anrechenbar, wenn man die Berechnung der Anrechnungshöchstbeträge

1) Die Einkünfte werden als inländische Einkünfte angesehen.

nach der over-all-limitation vornehmen würde. In diesem Falle würde, trotz einzelner Steuerüberhänge, das inländische Steuerebene nicht überschritten.

Erst wenn in einem oder mehreren der Quellenstaaten eine höhere als jetzt angenommene Steuer erhoben würde, entstünden auch bei Anwendung der over-all-limitation Steuerüberhänge. Die over-all-limitation ist daher nicht generell in der Lage, die Gesamtbelastung auf das deutsche Niveau zu begrenzen. Bei positiven Auslandseinkünften senkt sie ein über dem deutschen liegendes Steuerniveau. Die over-all-limitation entspricht eher dem Universalitätsprinzip als die per-country-limitation. Es kommt seltener zu Steuerbelastungen, die über dem deutschen Niveau liegen ¹⁾. Festzuhalten bleibt, daß die over-all-limitation bei ausschließlich positiven ausländischen Einkünften im Vergleich zur per-country-limitation im allgemeinen vorteilhafter ist.

(2) Verlustfall

Die bisherige Gegenüberstellung bezog sich ausschließlich auf Fälle positiver ausländischer Einkünfte in sämtlichen Staaten. Insoweit hatte sich die over-all-limitation als das bessere Verfahren erwiesen. Ob das auch gilt, wenn in einzelnen oder mehreren ausländischen Staaten Verluste erzielt werden, wird im folgenden untersucht.

Ausländische Verluste deutscher Unternehmen sind im Inland zu berücksichtigen ²⁾. Sie gehen in die Berechnung des Gesamtbetrags der Einkünfte ein und kürzen diesen. Das hat eine Minderung der deutschen Steuer zur Folge ³⁾. Etwas anderes gilt, wenn die ausländischen Einkünfte aufgrund eines Doppelbesteuerungsabkommens von der deutschen Besteuerung ausgenommen sind. In diesem Fall werden nicht nur positive sondern auch negative Auslandseinkünfte nicht von dem

1) Vgl. allg. IdW WPg 1977, 40

2) Vgl. BFH-Urt. v. 28.3.1973, BStBl. II 1973 S. 531

3) Ritter JbFfSt 1976/77 S. 290

Gesamteinkommen des Steuerpflichtigen erfaßt ¹⁾. Die Berücksichtigung von Verlusten ist grundsätzlich unabhängig davon, ob die per-country-oder die over-all-limitation angewendet wird. Gleichwohl ergeben sich Differenzen zwischen beiden Verfahren.

Bei der Einzelstaatenberechnung mindern Verluste aus einzelnen ausländischen Staaten ohne weiteres die deutsche Bemessungsgrundlage ²⁾. Gleichzeitig können ausländische Steuern auf positive Einkünfte bei den entsprechenden Staaten angerechnet werden ³⁾. Auf diese Weise ergibt sich ein doppelter Vorteil. Einmal vermindern negative ausländische Einkünfte die deutsche Steuer auf positive inländische und ausländische Einkünfte aus anderen Staaten. Zum anderen können Steuern auf ausländische Gewinne angerechnet werden ⁴⁾. Das kann dazu führen, daß die deutsche Steuer voll auf die ausländischen Einkünfte entfällt. Die Folge ist, daß wegen der Anrechnung eine inländische Steuer nicht erhoben wird ⁵⁾. Ein derartiger Fall tritt ein, wenn die Summe der in- und ausländischen Einkünfte kleiner oder gleich Null ist. Ausklammern muß man allerdings die Einkünfte aus dem Land, für das der Anrechnungshöchstbetrag ermittelt werden soll.

Unerheblich ist, ob inländische Gewinne oder Verluste vorliegen und ob positive oder negative Einkünfte in einem oder mehreren ausländischen Staaten erzielt werden. Voraussetzung ist lediglich, daß der Gesamtbetrag der Einkünfte positiv ist. Bei der per-country-limitation ist eine Verlustberücksichtigung unabhängig von positiven ausländischen Einkünften

1) BFH-Urt. v. 28.3.1973, BStBl. II 1973 S. 531; Feuerbaum S. 155; eine Anrechnung kommt bei ausländischen Einkünften, die der deutschen Steuer nicht unterliegen und deshalb steuerfrei sind, nicht in Betracht; Littmann § 34c Rd. 13; Ausnahme: § 2 AuslInvG.

2) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4; Ritter JbFfSt 1976/77 S. 290

3) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4, 16

4) Dazu Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4; vgl. auch Walden in Hartmann-Böttcher-Nissen-Bordewin § 34c Rd. 36

5) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4

aus anderen Staaten ¹⁾. Eine Verrechnung von positiven und negativen ausländischen Einkünften entfällt ²⁾. Der Betrag der anrechenbaren ausländischen Steuern vermindert sich nicht ³⁾.

Anders ist es bei der over-all-limitation. Die Zusammenfassung aller ausländischen Einkünfte, die sich im Gewinnfall als vorteilhaft erwiesen hatte, führt bei negativen ausländischen Einkünften zu Nachteilen. Es findet ein Ausgleich zwischen positiven und negativen Auslandseinkünften statt ⁴⁾. Das führt zu einer Anrechnungsbegrenzung ⁵⁾. Nicht auszuschließen ist allerdings, daß dieser Nachteil dadurch wieder beseitigt wird, daß größere Steuerüberhänge auf Staaten mit Anrechnungsfreiräumen übertragen werden. Auch bei negativen ausländischen Einkünften kann die over-all-limitation im Einzelfall gegenüber der per-country-limitation vorteilhaft sein. Das ist allerdings nicht die Regel. Andererseits kann eine Anrechnung auch völlig auscheiden. Das ist der Fall, wenn die Summe der ausländischen Einkünfte nicht mehr positiv ist. Sobald sich gleichhohe negative und positive ausländische Einkünfte gegenüberstehen, ist eine Berücksichtigung der ausländischen Steuern bei der over-all-limitation nicht möglich ⁶⁾. Es findet auch keine Verlustberücksichtigung statt. Die ausländischen Einkünfte sind insgesamt positiv. Nur wenn die Summe aller Auslandseinkünfte negativ ist, werden ausländische Verluste berücksichtigt. Allenfalls dann kann trotz positiver inländischer Einkünfte eine deutsche Steuer entfallen ⁷⁾.

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

2) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16; vgl. Klein-Flockermann-Kühr § 34c Anm. 4b Rd. 25

3) Birkholz in Lademann-Söffing-Brockhoff § 34c Anm. 7, S. 19

4) Vgl. InstFSt Brief Nr. 164 S. 35; vgl. Feuerbaum S. 150; Bachem (Diss.) S. 144

5) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 5; Krabbe BB 1980, 1147; Manke DStZ 1980, 24; Blümich-Falk § 34c Rd. 41

6) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

7) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4

Ausländische Einkünfte können nur dann voll zu Lasten der Besteuerung positiver deutscher Einkünfte gehen, wenn in allen ausländischen Staaten negative Einkünfte erzielt werden ¹⁾. Andernfalls findet immer eine Verrechnung von positiven und negativen Einkünften statt. Die Folge ist, daß die zum Ausgleich herangezogenen negativen Einkünfte nicht mehr als Verluste berücksichtigt werden können. Dementsprechend bleiben positive Einkünfte für eine Anrechnung außer Betracht.

Auch hier soll anhand eines Beispiels die unterschiedliche Wirkung von over-all- und per-country-limitation dargestellt werden ²⁾.

Einkünfte Wohnsitzstaat (Deutschland):	200 000
Einkünfte Quellenstaat A:	100 000
Einkünfte Quellenstaat B:	-100 000
Einkünfte Quellenstaat C:	<u>./.</u>
Gesamtbetrag der Einkünfte	200 000 ³⁾
Deutsche Steuer:	100 000
Steuer Quellenstaat A:	50 000
Steuer Quellenstaat B:	./.
Steuer Quellenstaat C:	<u>50 000</u>
Ausländische Steuern insgesamt:	100 000
Anrechenbare Höchstbeträge bei der <u>per-country-limitation</u> :	
Quellenstaat A:	50 000
Quellenstaat B:	./.
Quellenstaat C:	<u>./.</u>
Höchstens anrechenbare Steuer:	50 000
Effektiv anrechenbare Steuer:	50 000
Anrechenbare Steuer bei der <u>over-all-limitation</u> : 0	

1) Etwas ungenau Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4 rechte Spalte Zeile 50 ff.

2) Vgl. auch Beispiel bei Bachem (Diss.) S. 145

3) Die Einkünfte werden als inländische angesehen.

Bei der over-all-limitation gleich sich die positiven und negativen ausländischen Einkünfte aus. Eine Anrechnung scheidet aus.

Es läßt sich festhalten, daß bei Vorliegen von negativen und positiven ausländischen Einkünften die over-all-limitation gegenüber der per-country-limitation zu schlechteren Ergebnissen führt. Das Anrechnungsvolumen wird gegenüber der per-country-limitation begrenzt.

Eine Gegenüberstellung, die ausschließlich auf dem Umfang der Anrechnungshöchstbeträge abstellt, kann nicht zu einem eindeutigen Ergebnis gelangen. Sowohl die eine als auch die andere Methode kann für den Steuerpflichtigen vor- oder nachteilig sein ¹⁾. Fest steht, daß die over-all-limitation bei Vorliegen von ausschließlich positiven ausländischen Einkünften vorteilhaft ist. Die per-country-limitation führt zu besseren Ergebnissen, sobald in einzelnen oder mehreren ausländischen Staaten Verluste erzielt werden, in anderen Staaten Gewinn. Um zu einer Entscheidung zwischen den Verfahren zu gelangen, müssen weitere Kriterien herangezogen werden.

bb) Rechenvereinfachung

Eine in diesem Zusammenhang nicht zu unterschätzende Bedeutung kommt der Frage nach der Kompliziertheit des jeweiligen Verfahrens zu. Dazu läßt sich grundsätzlich sagen, daß die over-all-limitation allein deshalb einfacher zu handhaben ist, weil bei ihr nur ein Anrechnungshöchstbetrag ermittelt zu werden braucht. Bei der per-country-limitation muß für jedes Land ein eigener Höchstbetrag errechnet werden ²⁾. Wichtig sind die Unterschiede, die sich bei Einbeziehen des Abzugsverfahrens ergeben.

1) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

2) Siara CDFI Vol. XXXIX 1959 S. 306; Einzelheiten bei Bachem (Diss.) S. 150f.

Im Rahmen der per-country-limitation hatte sich gezeigt ¹⁾, daß bei einer Kombination von Anrechnung und Abzug, wie sie der heutigen Gesetzeslage entspricht, Anwendungsschwierigkeiten auftreten ²⁾. Ursachen hierfür sind einmal die Vielzahl der Kombinationsmöglichkeiten zwischen Anrechnung und Abzug. Die Wahl kann in Bezug auf jedes ausländische Land unterschiedlich getroffen werden. Schwierigkeiten bereitet aber insbesondere die Beeinflussung der Anrechnungshöchstbeträge beim Übergehen zum Abzug bei einzelnen oder mehreren ausländischen Staaten ³⁾. Bei Anwendung der over-all-limitation würden diese Probleme entfallen. Der Steuerpflichtige hätte nur die Wahl, entweder alle ausländischen Steuern von der Bemessungsgrundlage abzuziehen oder sie einheitlich anzurechnen ⁴⁾. Dadurch würde die Vielzahl der Wahlmöglichkeiten zwischen Anrechnung und Abzug entfallen. Ein Beeinflussen der Anrechnungshöchstbeträge durch den Abzug wäre ausgeschlossen.

Die over-all-limitation würde zu einer erheblichen Rechenvereinfachung führen. Anwendungsschwierigkeiten, die bei der per-country-limitation aufgrund des alternativen Abzugs zwangsläufig entstehen und zu Bedenken Anlaß gegeben haben ⁵⁾, würden weitgehendst vermieden ⁶⁾. Ein Vereinfachungseffekt ließe sich darüber hinaus dann erzielen, wenn man nicht freigestellte Einkünfte aus Ländern mit Doppelbesteuerungsabkommen sowie Einkünfte, die zu einer fiktiven Anrechnung berechtigten, in die Gesamtberechnung einbeziehen würden ⁷⁾.

1) Vgl. oben S. 124f.

2) Vgl. Krabbe RWP Band 4 D Est II B 138 S. 1812

3) S.o.S. 124f.; vgl. S. 122

4) Krabbe BB 1978, 1341

5) S.o.S. 125

6) I.d.S. auch Krabbe BB 1979, 1341

7) Krabbe BB 1979, 1341; kritisch insoweit Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

cc) Steuerausfälle

Im Hinblick auf die Wettbewerbsfähigkeit fordert die deutsche international tätige Wirtschaft die Einführung der over-all-limitation ¹⁾. Damit wird indirekt zum Ausdruck gebracht, daß die over-all-limitation mit Steuerausfällen verbunden ist.

Im allgemeinen geht man in der Tat davon aus, daß die over-all-limitation zu Steuererleichterungen für den Steuerpflichtigen führt ²⁾. Uneingeschränkt gilt das bei ausländischen Gewinnen. Sobald im Ausland Verluste erwirtschaftet werden, kann es zu einer Anrechnungsbegrenzung mit der Folge höherer Steuereinnahmen kommen. Inwieweit die eine oder andere Situation in der Praxis überwiegt, ist schwer zu sagen. Bei weit gestreuten Auslandsaktivitäten und bei im Ausland expandierenden Unternehmen erscheint es nicht abwegig, im Einzelfall negative ausländische Einkünfte anzunehmen. Ohne statistische Untersuchungen sind genauere Aussagen nicht möglich. Sie hätten allenfalls spekulativen Charakter ³⁾.

Beachten sollte man, daß bei Auslandsverlusten die Vorteile der over-all-limitation für den Fiskus unter Umständen nicht zum Tragen kommen können. Es ist möglich, daß der Steuerpflichtige bei negativen Einkünften zum Steuerabzug überwechselt. In vielen Verlustsituationen ist der Abzug gegenüber der Anrechnung vorteilhaft ⁴⁾; er wird diese dann in der Praxis verdrängen. Auch bei ausschließlich positiven Einkünften wirken sich die Steuervorteile der over-all-limitation seit Einführung des Abzugsverfahrens nicht mehr immer aus. Bei großen Steuerüberhängen wird der Steuerpflichtige häufig den Abzug wählen ⁵⁾. Dieser kann für ihn vorteilhafter sein als eine Anrechnung bei Anwendung der over-all-limitation.

1) So z.B. Feuerbaum DB 1980, 1808

2) Insoweit Ebling DStR 1976, 234; Schieber DStR 1975, 283; andeutungsweise bei Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16; indirekt auch Feuerbaum DB 1980, 1808

3) Ähnlich IdW WPg 1977, 43

4) S.o.S. 137; 141ff.; 146

5) Einzelheiten s.o.S. 113

Selbst wenn man davon ausgeht, daß die over-all-limitation tatsächlich zu Steuerausfällen führen würde, wäre den fiskalischen Gesichtspunkten damit nicht genügend Rechnung getragen. Neben den kurzfristigen würden die langfristigen Wirkungen von Steuererleichterungen übersehen. Es wurde bereits festgestellt ¹⁾, daß Steuererleichterungen keineswegs ausschließlich als Fiskalgeschenk angesehen werden dürfen. Auf längere Sicht besteht die Möglichkeit, die deutsche Wirtschaftstätigkeit im Ausland zu intensivieren ²⁾. Es kann positive Folgen für die Gesamtwirtschaft haben. Kurzfristige Steuerausfälle werden langfristig möglicherweise durch erhöhte Steuereinnahmen wieder ausgeglichen.

Inwieweit ein Einführen der over-all-limitation mit Steuermindereinnahmen verbunden wäre und deshalb auf Schwierigkeiten bei der politischen Durchsetzbarkeit stoßen würde, kann nur unzureichend beantwortet werden. Vor voreiligen Schlußfolgerungen möchte ich warnen. Es deutet jedoch einiges darauf hin, daß die over-all-limitation zumindest kurzfristig mit Steuerausfällen verbunden sein dürfte.

dd) Einkommensverlagerung

Schwerwiegender als der fiskalische Gesichtspunkt scheint der Einwand zu sein, die over-all-limitation begünstige die Verlagerung von Einkünften in Oasenländer ³⁾. Die Steuerreformkommission hatte seinerzeit eine Empfehlung zur Einführung der over-all-limitation unter Hinweis auf dieses Problem nicht ausgesprochen ⁴⁾. Bei der over-all-limitation kommt es zu einem Ausgleich zwischen Hoch- und Niedrigsteu-erländern. Unternehmer, die bisher überwiegend in hoch be-

1) S.o.S. 154

2) Vgl. dazu IdW WPg 1977, 43

3) BMF-Schriftenreihe Heft 16 S. 34

4) BMF-Schriftenreihe Heft 17 S. 588, Tz. 29

steuerten Ländern aktiv waren, werden bestrebt sein, zum Ausgleich der dort entstehenden Überhänge sich durch Verlagerung ihrer Aktivitäten in Oasenländer Einkünfte aus niedrig besteuerten Ländern zu verschaffen ¹⁾. Die over-all-limitation begünstigt vorwiegend diejenigen Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus sogenannten Steueroasenländern beziehen ²⁾. Um die insoweit bestehenden Bedenken zu beseitigen, werden in der Literatur folgende Vorschläge gemacht.

Als Lösung bietet sich an, Steueroasenländer oder Länder mit niedriger Besteuerung im Sinne des § 2 II AStG aus der Globalrechnung herauszunehmen. Denkbar wäre auch, die over-all-limitation auf Entwicklungsländer im Sinne des Entwicklungsländer-Steuergesetzes zu begrenzen ³⁾. Ob eine derartige Beschränkung auf bestimmte Entwicklungsländer sinnvoll ist, erscheint mir fraglich.

Die over-all-limitation führt zu einem umfassenden Ausgleich zwischen Hoch- und Niedrigsteuerländern. Die vorgeschlagene Begrenzung liefe auf eine " eingeschränkte " over-all-limitation hinaus. Das Ziel, Anrechnungsüberhänge in einzelnen Staaten auf Ländern mit freien Anrechnungskapazitäten zu übertragen, würde vielfach nicht erreicht. Für den Steuerpflichtigen könnte das bedeuten, daß ihm die Vorteile der over-all-limitation im Gewinnfall verwehrt werden oder nur verkürzt zugute kämen. Andererseits hätte er die Nachteile in Verlustsituationen weitgehend hinzunehmen. Das scheint nicht interessengerecht zu sein. Es stößt meines Erachtens auf systematische Bedenken.

Die over-all-limitation bezieht grundsätzlich alle Staaten in die Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags ein. Unterschiede zwischen Hoch- und Niedrigsteuerländern werden

1) Krabbe BB 1979, 1341

2) BMF-Schriftenreihe Heft 17 S. 586, Tz. 29; vgl. InstFSt Brief Nr. 164 S. 36

3) InstFSt Brief Nr. 164 S. 36

nicht gemacht. In der unterschiedslosen Berücksichtigung aller ausländischen Staaten manifestiert sich das Wesen der Globalrechnung. Nimmt man bestimmte Niedrigsteuerländer aus, würde das zu einer einseitigen Veränderung führen. Hochsteuerländer würden nach wie vor in die Berechnung einbezogen. Eine solche systematische Unausgewogenheit hätte nachteilige Folgen für den Steuerpflichtigen. Außerdem widerspräche es dem Wesen der over-all-limitation, würde man bestimmte Staaten aus der globalen Anrechnung ausnehmen. Ein pauschaler Ausschluß von Niedrigsteuerländern kann daher nicht in Betracht kommen.

Gegen ein Einbeziehen von Niedrigsteuerländern wird vorgebracht, die over-all-limitation begünstige jene Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Oasenländern erzielen ¹⁾. Das ist keineswegs zwingend. Genau so gut ließe sich umgekehrt argumentieren. Grundsätzlich ist ein Ausgleich zwischen Hoch- und Niedrigsteuerländern erwünscht. Bezieht der Steuerpflichtige keine Einkünfte aus Niedrigsteuerländern, wird ein Ausgleich nicht oder nur unzulänglich erreicht.

Zu Bedenken Anlaß geben nicht die Fälle, in denen der Steuerpflichtige sowohl aus Hoch- als auch aus Niedrigsteuerländern Einkünfte erzielt, sondern die, in denen speziell zum Zwecke einer größeren Anrechnung Einkünfte in Oasenländern verlagert werden ²⁾. Allein deshalb, weil Möglichkeiten zum Mißbrauch bestehen, kann man die over-all-limitation nicht auf Kosten der Systemgerechtigkeit begrenzen. Das hieße, über das Ziel hinauszuschießen.

Mir erscheint bereits fraglich, ob wirklich die Gefahr eines Schaffens " künstlicher " Anrechnungskapazitäten gegeben ist. Das Oasenproblem besteht vorwiegend darin, daß ausländische

1) So BMF-Schriftenreihe Heft 17 S. 582 Tz. 29; im Anschluß daran wohl auch InstFSt Brief Nr. 164 S. 36

2) Ansatzweise Krabbe BB 1979, 1341

Einkünfte, die zur Anrechnung berechtigen, gerade nicht ins Inland fließen, sondern stattdessen im Ausland thesauriert werden ¹⁾. Von daher ist es keineswegs sicher, daß Einkünfte aus Niedrigsteuerländern immer zum Ausgleich mit Hochsteuerländern herangezogen werden ²⁾. Es dürfte auch nicht leicht sein, dafür zu sorgen, daß ausländische Einkünfte in Steueroasenländern erzielt werden. Für einen Unternehmer ist es nur dann interessant, im Ausland Aktivitäten zu entfalten, wenn er Gewinne erwarten kann. Niedrige ausländische Steuern garantieren jedoch noch keinen unternehmerischen Gewinn.

Bei der Frage, ob es wahrscheinlich ist, daß Anrechnungskapazitäten " künstlich " geschaffen werden, darf man das Abzugsverfahren nicht außer acht lassen. Bei hohen Anrechnungsüberhängen wird der Steuerpflichtige zum Steuerabzug (§ 34c II EStG) greifen. Auf diese Weise bietet sich ihm ein einfaches Verfahren, die Nachteile von Steuerüberhängen wirkungsvoll zu mildern. Die Gefahr, daß ungebremst Anrechnungskapazitäten geschaffen werden, besteht in der Praxis meines Erachtens nicht.

Selbst wenn es im Einzelfall einmal dazu kommen sollte, fragt es sich, warum ein solches Vorgehen im Hinblick auf die over-all-limitation Anlaß zu Bedenken gibt. Ohne die Möglichkeit, Anrechnungsfreiräume zu schaffen, könnte der Steuerpflichtige vor der Frage stehen, sich aus Hochsteuerländern zurückzuziehen. Einer derartigen Entwicklung soll die Globalanrechnung gerade entgegenwirken. Übersehen darf man auch nicht, daß selbst bei einem " zusätzlichen " Schaffen von Anrechnungskapazitäten die Gesamtbelastung nie unter das deutsche Steuerniveau absinken wird. Im Hinblick auf das Universalitätsprinzip dürfte das Streben nach einem umfassenden Ausgleich zwischen Hoch- und Niedrigsteuerländern erwünscht sein.

1) Krabbe BB 1979, 1341

2) Beachten muß man allerdings die Möglichkeit der Zugriffsbesteuerung nach dem UStG (§§ 7-14 UStG).

Im Ergebnis bleibt festzuhalten: Die Gefahr eines " künstlichen " Schaffens von Anrechnungskapazitäten darf in der Praxis nicht überbewertet werden. Selbst wenn es dazu kommen sollte, sind die Bedenken dagegen - entgegen anderslautender Ansichten ¹⁾ - nicht so gravierend, daß sie einer Empfehlung zur Einführung der over-all-limitation ernstlich entgegenstehen. Die Vorteile jener Steuerpflichtigen, die Einkünfte aus Oasenländern beziehen, erfordern keine Einschränkung der over-all-limitation. Eine Begrenzung ist weder vom Umfang noch von der Systematik der Globalanrechnung her angemessen.

ee) Verhandlungsposition bei Doppelbesteuerungsabkommen

Gegen die over-all-limitation wird vorgebracht, sie schwäche die Verhandlungsposition beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen ²⁾. Das sei insbesondere im Hinblick auf Entwicklungsländer der Fall.

In Abkommen mit Entwicklungsländern wird vielfach eine Senkung der Quellensteuer angestrebt. Sofern sich einzelne Staaten dazu bereit finden, können die Vorteile aufgrund der over-all-limitation den Staaten zugute kommen, die sich nicht zu einer Senkung bereit erklärt haben ³⁾. Hohe Quellensteuern in anderen Staaten würden nicht unbedingt zu Nachteilen für den Steuerpflichtigen führen. Er könnte Steuerüberhänge übertragen und würde auch in Zukunft seine Aktivitäten in dem betreffenden Staat nicht wegen zu hoher Abgaben einschränken müssen.

Diese Bedenken werden entkräftet mit dem Hinweis darauf, daß der Stellenwert von Doppelbesteuerungsabkommen mit Entwicklungsländern im allgemeinen überschätzt wird. Mit vielen wichtigen Entwicklungsländern bestehen bereits Abkommen ⁴⁾.

1) BMF-Schriftenreihe Heft 17 S. 582 Tz. 29; InotFSt Brief Nr. 164 S. 36; vgl. auch Krabbe BB 1979, 1341

2) Siehe dazu Krabbe BB 1979, 1341; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

3) Krabbe BB 1979, 1341

4) Krabbe BB 1979, 1341

Diese Abkommen sehen häufig eine Senkung der Quellensteuer vor. Würde die over-all-limitation eingeführt, käme es zu einem Ausgleich zwischen Hoch- und Niedrigsteuerländern. Erklären sich weitere Staaten zu einer Senkung der Quellensteuern bereit, würden die Vorteile, die Staaten mit hoher Quellenbesteuerung aus der Einführung der over-all-limitation ziehen könnten, auf einen noch größeren Kreis von Staaten verteilt. Die Befürchtungen einzelner Staaten, der Nutzen einer geringen Quellensteuer würde Dritten zugute kommen, dürften gering sein.

Gleichwohl läßt sich eine gewisse Zurückhaltung bei innerstaatlichen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung beobachten ¹⁾. Das liegt daran, daß zwischen den innerstaatlichen Maßnahmen zur Behebung der Doppelbesteuerung und der Besteuerung im Ausland ein enger Zusammenhang besteht. Bei den Vertragsverhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen kommt der Frage der Quellensteuer große Bedeutung zu ²⁾. Der ausländische Vertragspartner wird vielfach nur durch Gegenleistungen (z.B. Freistellung, fiktive Anrechnung) zu einer Senkung der Quellensteuer zu bewegen sein. Sofern die Bundesrepublik im Gegenzug zur Senkung der Quellensteuer die Freistellung oder fiktive Anrechnung gewährt, spielt es keine Rolle, ob die per-country oder die over-all-limitation Anwendung findet. Bei der Freistellung sind die betreffenden ausländischen Einkünfte von der deutschen Besteuerung ausgenommen. Sofern ausländische Steuern in Höhe der deutschen Steuer fiktiv angerechnet werden, fallen die ausländischen Einkünfte für einen Ausgleich im Rahmen der over-all-limitation ebenfalls aus. Die Einführung der over-all-limitation könnte dann garnicht dazu führen, daß Steuervorteile aus niedrigen Quellensteuersätzen Dritten zugute kommen. Verhandlungsvorteile könnten sich insoweit nicht ergeben.

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16; vgl. Ebling DStR 1976, 231

2) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

Um im Hinblick auf Gegenleistungen für eine Senkung der ausländischen Quellensteuer eine größere Gestaltungsfreiheit und Verhandlungsmasse zu haben, wird teilweise von der Einführung der over-all-limitation durch unilaterales Recht abgesehen ¹⁾. Ob die nationale Zulassung der over-all-limitation von anderen Staaten wirklich als einseitige Vorleistung angesehen wird und die Verhandlungsposition schwächt, ist keineswegs sicher ²⁾. Gegenbeispiele finden sich in anderen Industriestaaten ³⁾. Diese fürchten offenbar nicht, durch zu weitgehende unilaterale Maßnahmen Vorleistungen zu schaffen, die bei Verhandlungen nicht genügend honoriert werden könnten ⁴⁾.

Gegen die over-all-limitation könnte eingewandt werden, sie ermutige ausländische Steuergesetzgeber auf Kosten des deutschen Fiskus hohe Steuern zu erheben. Die Folge davon könnte sein, daß die Bundesrepublik bei einer Herabsetzung der ausländischen Steuer im Rahmen von Verhandlungen über Doppelbesteuerungsabkommen entsprechend größere Zugeständnisse machen müßte. Eine solche Argumentation geht aber fehl. Der ausländische Steuergesetzgeber richtet seine Steuergesetze nicht ausschließlich nach den Regelungen in einem anderen Staat, hier der Bundesrepublik Deutschland ⁵⁾. Das Geflecht internationaler Wirtschaftsbeziehungen hindert ihn daran. Daß die over-all-limitation die Verhandlungsposition beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen schwächt, läßt sich daher nicht nachweisen. Es ergeben sich insoweit keine Bedenken gegen ein Einführen der over-all-limitation.

1) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

2) A.A. nämlich: Krabbe BB 1979, 1341 und Mennel RIW/AWD 1977, 476

3) Z.B. USA, Frankreich, Japan, Großbritannien

4) Mennel RIW/AWD 1977, 476; abw. Ebling DStR 1976, 231

5) IdW DB 1977, 325; IdW WPg 1977, 42; Becker BB 1975, 36; derselbe 1977, 536; vgl. auch Feuerbaum S. 25 u. 168

ff) Systemgerechtigkeit

In Bezug auf die over-all-limitation wird mitunter eingewandt, sie ließe sich im deutschen Recht nicht voll verwirklichen. Als Grund wird angegeben, freigestellte Einkünfte verlangen eine Abtrennung von anderen ausländischen Einkünften ¹⁾. Richtig ist, daß die durch deutsches Recht freigestellten (vgl. Montageerlaß) und die durch Abkommen freigestellten ausländischen Einkünfte von der deutschen Besteuerung ausgeschlossen sind. Sie bleiben sowohl bei Vorliegen positiver als auch negativer Einkünfte unberücksichtigt ²⁾. Freigestellte Einkünfte fließen bei Anwendung der over-all-limitation nicht in die Höchstbetragsregelung für die Anrechnung ein.

Hierbei handelt es sich - im Gegensatz zur oben ³⁾ abgelehnten Einschränkung der over-all-limitation in Bezug auf Niedrigsteuerländer - nicht um eine einseitig in das Gesamtsystem der Globalanwendung eingreifende Erscheinung. Bestimmte Einkünfte werden aufgrund der Freistellung, unabhängig ob positiv oder negativ und unabhängig davon, ob sie aus Hoch- oder Niedrigsteuerländern stammen, von vornherein nicht berücksichtigt. Dabei ist es gleich, ob die per-country- oder die over-all-limitation zur Anwendung gelang.

Die over-all-limitation hat im Bereich der Anrechnung Bedeutung. Freigestellte Einkünfte bleiben bei der Anrechnung unberücksichtigt. In die Höchstbetragsregelung werden nur Einkünfte einbezogen, für die die Anrechnungsmethode gilt ⁴⁾. Inwieweit ein Berechnungsverfahren innerhalb des Anrechnungsverfahrens auf systematische Bedenken stoßen soll, weil zuvor

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

2) BFH-Urt. v. 28.3.1973, BStBl. II 1973 S. 531; vgl. auch Schieber DStR 1975, 283

3) S.o.S. 263f.

4) Krabbe BB 1979, 1341

dieses Verfahren von dem der Freistellung abgegrenzt werden muß, leuchtet nicht ein ¹⁾. Die over-all-limitation ließe sich nach meiner Auffassung sehr wohl im deutschen Recht verwirklichen.

Systematische Bedenken bestehen vielmehr gegen die per-country-limitation. Diese spricht weder dem Universalitätsprinzip nach der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ²⁾. Nach dem Universalitätsprinzip werden einheitlich alle in- und ausländischen Einkünfte eines Steuerpflichtigen erfaßt. Wie sich gezeigt hat ³⁾, wäre es folgerichtig, immer die Höhe des deutschen Steuerniveaus für die Belastung des Steuerpflichtigen maßgebend sein zu lassen. Das ist bei einer Anrechnung mit per-country-limitation nicht gesichert.

Die over-all-limitation ist eher in der Lage, die Gesamtbelastung auf das deutsche Steuerniveau zu begrenzen ⁴⁾. Für sie spricht, daß es bei der Behebung der Doppelbesteuerung unwichtig ist, ob die ausländischen Einkünfte aus einem oder mehreren Staaten stammen ⁵⁾. Entscheidend ist, ob das Einkommen aus dem In- oder Ausland bezogen wird ⁶⁾. Eine Unterteilung in Auslandseinkünfte aus verschiedenen Staaten ist überflüssig. Die größere Systemgerechtigkeit spricht daher für die over-all-limitation ⁷⁾.

b) Die Bewertung

Die gegen die over-all-limitation vorgebrachten Bedenken - Schwächung der Verhandlungsposition, Verlagerung von Einkünften, Systemgerechtigkeit - haben sich als nicht stich-

1) Im Ergebnis so auch Krabbe BB 1979, 1341; abw. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

2) InstFSt Brief Nr. 164 S. 33, 35; siehe auch Schieber DStR 1975, 283

3) S.o.S. 172

4) S.o.S. 172f. und S. 255

5) Dazu Bachem (Diss.) S. 151

6) So indirekt Smith Internationales Steuerelementationsbüro Band VIII 1966, S. 13; vgl. Bachem (Diss.) S. 152, m.w.N. in Fußn. 1

7) Ebenso InstFSt Brief Nr. 164 S. 36; so wohl auch Schieber DStR 1975, 183

haltig erwiesen. Vorteile für die per-country-limitation ergeben sich lediglich bei Vorliegen von positiven und negativen ausländischen Einkünften in verschiedenen Staaten. Dafür führt die Globalanrechnung bei ausschließlich positiven Einkünften zu den besseren Ergebnissen. Überschneidungen sind allerdings möglich. Liegen positive Einkünfte in Hoch- und Niedrigsteuerländern und negative Einkünfte in anderen Staaten vor, kann es durchaus zu gleichen oder annähernd gleichen Resultaten kommen. Die Vorteile der over-all-limitation bei positiven Einkünften können sich mit den Nachteilen, die durch die Verlustverrechnung entstehen, ausgleichen. Voraussetzung ist, daß die positiven ausländischen Einkünfte größer als die negativen sind und daß starke Steuerunterschiede eine Übertragung von Überhängen möglich machen. Dazu ein Beispiel:

Deutsche Einkünfte:	0
Einkünfte Quellenstaat A:	200
Einkünfte Quellenstaat B:	100
Einkünfte Quellenstaat C:	- 100
GdE 1)	:
dSt	:
Steuer Quellenstaat A	:
Steuer Quellenstaat B	:
Steuer Quellenstaat C	:

Anrechnungshöchstbetrag bei der per-country-limitation: 100

Tatsächlich anrechenbare Steuer: 100

Bei der over-all-limitation ergäbe sich das gleiche Ergebnis.

Ein Vorteil der over-all-limitation ist, daß sie einfacher zu handhaben ist. Abstriche zu machen sind vielleicht bei den Steuereinnahmen. Von daher kann jedoch kaum gegen die Einführung der over-all-limitation argumentiert werden. Bedeutung kommt diesem Gesichtspunkt allenfalls im Hinblick auf die politische Durchsetzbarkeit zu.

1) Abkürzungen s.o.S. 10

Alles in allem sind die Unterschiede zwischen den beiden Verfahren nicht so gravierend, daß absolut zwingende Gründe für oder gegen eines der Verfahren sprechen. Gleichwohl zeichnet sich eine Tendenz zugunsten der over-all-limitation ab. Den endgültigen Ausschlag geben müssen allgemeine Überlegungen.

Ausländische Staaten berücksichtigen beim Übergang von der Verlustphase in die Gewinnphase häufig nicht die in den Vorjahren entstandenen Verluste. Die Gewinne werden im Ausland voll besteuert. Auf Grund der Anrechnung kann es bei hohen ausländische Steuern dazu kommen, daß dem Wohnsitzstaat überhaupt keine oder nur geringe Steuern verbleiben ¹⁾. Dieser steht sich dann in doppelter Hinsicht schlecht. Die Vorjahresverluste haben zunächst die deutsche Bemessungsgrundlage gemindert. Bei ausländischen Gewinnen in nachfolgenden Jahren fließen nicht ihm die Steuervorteile zu, sondern dem Quellenstaat. Primär wäre es Aufgabe des ausländischen Staates, die Vorjahresverluste zu berücksichtigen und auf Steuern zu verzichten ²⁾. Diese für den Wohnsitzstaat nachteiligen Folgen ließen sich durch Einführung der over-all-limitation mildern. Ausländische Verluste gehen nur dann voll zu Lasten der deutschen Besteuerung, wenn im Ausland insgesamt Verluste erwirtschaftet werden.

Zugunsten der over-all-limitation spricht ferner folgende Überlegung. Ausländische Staaten haben teilweise ein niedrigeres Steuerniveau als die Bundesrepublik. Mitunter werden auch steuerliche Investitionsanreize für ausländische Unternehmen gewährt. Die Vorteile daraus kommen nicht dem Steuerpflichtigen sondern dem deutschen Fiskus zugute ³⁾. Wenn der Fiskus sich einerseits die Begünstigungen seiner Steuerpflichtigen zunutze macht, sollte er auch bereit sein,

1) Insoweit Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4

2) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4

3) S.o.S. 48

" einen Ausgleich in der Gruppe der gesamten ausländischen Einkünfte zuzulassen " ¹⁾. Durch das Universalitätsprinzip werden - abgesehen von freigestellten - alle Einkünfte in die deutsche Besteuerung einbezogen. Es ist daher folgerichtig, ebenso alle auf ausländische Einkünfte entfallenden Steuern einheitlich zur Anrechnung zuzulassen ²⁾.

Diese Überlegungen, zusammen mit den oben herausgefundenen Vorteilen der over-all-limitation, sprechen für die Globalanrechnung. Es erscheint daher wünschenswert, die over-all-limitation einzuführen. Bevor insoweit ein abschließendes Urteil gebildet werden soll, sei noch auf einen weiteren Gesichtspunkt eingegangen, der eine generelle Entscheidung für oder gegen eines der Verfahren entbehrlich machen könnte.

3. Wahl zwischen over-all- und per-country-limitation

Es wäre denkbar, dem Steuerpflichtigen eine Wahlmöglichkeit zwischen der over-all- und der per-country-limitation einzuräumen. Eine derartige Regelung existierte in den USA bis zum Inkrafttreten des Steueränderungsgesetzes von 1976 (sect. 904 IRC) ³⁾. Dem Steuerpflichtigen wäre es dann möglich, daß für ihn vorteilhafteste Verfahren auszuwählen. Bei ausschließlich positiven Einkünften im Ausland würde er die over-all-limitation wählen; bei Vorliegen von Verlusten böte sich die per-country-limitation an.

Vorteile ergäbe die Wahlmöglichkeit insbesondere beim Übergang von der Verlust- in die Gewinnzone. Im Falle von Anlaufverlusten würde der Steuerpflichtige die per-country-limitation wählen, beim Eintritt der Gewinnphase könnte er zur over-all-limitation übergehen ⁴⁾. Besonders vorteilhaft wäre der Wechsel, wenn im Ausland die Vorjahresverluste berücksichtigt

1) Zum Ganzen Schieber DStR 1975, 283

2) Vgl. dazu InstFSt Brief Nr. 164 S. 36; IdW DB 1977, 326; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4; siehe auch Mennel RIW/AWD 1977, 476

3) Schieber DStR 1975, 283

4) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4

würden und deshalb nur eine geringe oder gar keine Steuer erhoben wird. Auf diese Weise würden größere Anrechnungskapazitäten entstehen, die auf andere Staaten übertragen werden könnten. Die Folge wäre eine umfangreichere Anrechnung, die soweit gehen könnte, daß eine deutsche Steuer auf die Auslandseinkünfte völlig entfiel¹⁾.

Eine Wahlmöglichkeit wäre für den Steuerpflichtigen mit umfangreichen Steuererleichterungen verbunden. Nachteilig wäre eine sich ergebende Rechtskomplizierung. Eine Wahl zwischen over-all-limitation und per-country-limitation stieße außerdem auf systematische Bedenken. Beide Verfahren dienen der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags und sind in sich abgeschlossen. Jeweils existieren Vor- und Nachteile. Bei einer Wahlmöglichkeit könnte sich der Steuerpflichtige die jeweiligen Vorteile herausgreifen, ohne daß ihm andererseits Nachteile erwachsen. Das gibt Anlaß zur Kritik.

Auch aus wirtschaftlicher Sicht ist fraglich, ob derart weitgehende Steuererleichterungen sinnvoll erscheinen. Selbst in den USA waren, bevor man die Wahlmöglichkeit endgültig zugunsten einer ausschließlichen over-all-limitation abschaffte, Überlegungen angestellt worden, die Folgen zu mildern²⁾. Bei uns besteht insoweit eine Besonderheit, als seit dem Veranlagungsjahr 1980 neben der Anrechnung alternativ der Abzug zulässig ist.

4. Bedeutung des Abzugs

Von dem Ansatzpunkt her hat der Steuerabzug nichts mit der over-all-limitation zu tun. Gleichwohl bestehen Berührungspunkte. Der Abzug kommt zum Zuge, wenn große Steuerüberhänge entstehen. Bei der over-all-limitation hatte sich ergeben, daß diese bei positiven Auslandseinkünften in der Regel zu

1) Zum Ganzen Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4

2) Einzelheiten dazu bei Hundt DB-Beilage 17/80 S. 4f..

größeren Anrechnungshöchstbeträgen führt ¹⁾. Steuerüberhänge entstehen später und in geringerem Umfang. Das führt dazu, daß der Steuerabzug in der Praxis erst bei noch höheren Auslandssteuern Bedeutung gewinnt. Für den Steuerpflichtigen würde die Einführung der over-all-limitation Erleichterungen in dem Bereich bringen, in dem heute bei Anwendung der per-country-limitation zwar Überhänge entstehen, sich gleichwohl die Wahl des Abzugs nicht lohnen würde.

Steuererleichterungen, die durch die over-all-limitation eintreten, ergäben sich teilweise auch, wenn der Abzug gewählt würde. Daraus folgt, daß die Steuerausfälle durch die Globalanrechnung bei positiven Einkünften im Ausland seit der Einführung des Abzugs geringer sind. Entsprechendes ergäbe sich in Verlustfällen. In einer Reihe von Verlustsituationen hatte sich der Abzug gegenüber der Anrechnung als günstiger erwiesen ²⁾. Würde man die over-all-limitation einführen, ergäben sich aufgrund des Ausgleichs zwischen positiven und negativen ausländischen Einkünften Nachteile für den Steuerpflichtigen. Etwaige Mehrbelastungen könnten verhindert werden, indem man zum Abzugsverfahren überwechselt. In derartigen Fällen wäre vielfach der Abzug vorzugswürdig. Die möglichen Steuermehreinnahmen, die sich bei der over-all-limitation in Verlustfällen ergeben könnten, würden geringer ausfallen.

Das Abzugsverfahren dämpft also die steuerlichen Folgen der over-all-limitation. Geht man davon aus, die over-all-limitation sei insgesamt mit Steuermindereinnahmen verbunden, so fallen diese jedenfalls nicht übermäßig ins Gewicht. Laudan ³⁾ hält es sogar für möglich, daß seit Einführung des Abzugsverfahrens die per-country-limitation im allgemeinen für den Fiskus günstiger ist. Bedenkt man, daß der Steuer-

1) S.o.S. 255f.

2) S.o.S. 113ff.

3) Laudan in Klein-Flockermann-Kühr § 34c, Anm. 4b, Rd. 25

pflichtige in Bezug auf jeden ausländischen Staat die Wahl zwischen Abzug und Anrechnung vornehmen kann, erscheint diese Annahme nicht ausgeschlossen. Der Abzug wird allerdings insbesondere in Bezug auf Verlustländer gewählt werden. Wird unter den verbleibenden Gewinnländern angerechnet, bietet die over-all-limitation Vorteile gegenüber der per-country-limitation. Von daher gesehen halte ich die Auffassung von Laudan ¹⁾ ohne statistische Erhebungen für zu weitgehend.

Festzuhalten bleibt, daß der Abzug einen Teil der steuerlichen Folgen der over-all-limitation vorweggenommen hat. Aus wirtschaftlicher Sicht besteht daher wenig Anlaß, eine Wahlmöglichkeit zwischen der per-country- und over-all-limitation zuzulassen. Im Hinblick auf die oben ²⁾ aufgezeigten Bedenken empfiehlt sich deshalb die Einführung eines Wahlrechts nicht ³⁾.

Nachdem nunmehr feststeht, daß eine Wahlmöglichkeit zwischen over-all- und per-country-limitation nicht in Betracht kommt, muß die Frage, welches der Verfahren das sinnvollste ist, abschließend beantwortet werden. Es hatte sich herausgestellt ⁴⁾, daß insgesamt die besseren Gründe für die Globalanrechnung sprechen ⁵⁾. Daher sollte die over-all-limitation an die Stelle der per-country-limitation treten.

1) Laudan in Klein-Flockermann-Kühr § 34c, Anm. 4b, Rd. 25

2) S.o.S. 274

3) a.M. in Bezug auf die a.F. noch Inst FSt Brief Nr. 164 S. 36

4) S.o.S. 273

5) Im Ergebnis so auch Bachem (Diss.) S. 153; a.M. BMF-Schriftenreihe Heft 16, S. 34

5. Anrechnungsvor-Rücktrag

Im Zusammenhang mit der over-all-limitation wird auch die Forderung nach Einführen eines Vor- und Rücktrags nicht anrechenbarer ausländischer Steuern erhoben ¹⁾ (carry-back and carry-over tax credit ²⁾). Eine Berechtigung für einen Vor- beziehungsweise Rücktrag könnte sich aus der Tatsache ergeben, daß die Besteuerung nach Wirtschaftsjahren erfolgt ³⁾. Um die Folgen einer Abschnittsbesteuerung zu mildern, besteht im nationalen Bereich die Möglichkeit eines Verlustvortrags oder Rücktrags (§ 10d EStG). Aus denselben Gründen wäre an einen Vor- oder Rücktrag von Steuerüberhängen zu denken ⁴⁾.

Die Aufteilung wirtschaftlicher Abläufe in Wirtschaftsjahre stellt notwendigerweise einen willkürlichen Einschnitt in den Ablauf der Wirtschaftstätigkeit eines Unternehmens dar ⁵⁾. Ein Anrechnungsvor-/Rücktrag würde einen Ausgleich für die Nachteile der Periodenberechnung bewirken. Die nachteiligen Folgen schwankender In- und Auslandsgewinne oder Verluste könnten bei der Anrechnung vermieden werden ⁶⁾. Zufälligkeiten der Periodenabgrenzung würden ausgeschaltet ⁷⁾. Unternehmer könnten ausländische Steuern mit deutschen Steuern in anderen Jahren verrechnen. Die Möglichkeit bestände, wenn die ausländische Steuer höher als die deutsche ist, und wenn infolge von Verlusten oder wegen des Verlustabzugs (§ 10d EStG) keine deutsche Steuer erhoben wird ⁸⁾.

1) Feuerbaum DB 1980, 1809; Bachem (Diss.) S. 156; IdW WPg 1979, 42; Krabbe BB 1979, 1341; Inst FSt Brief Nr. 164, S. 37; vgl. Heining S. 585

2) So Ebling DStR 1976, 235; Inst FSt Brief Nr. 164, S. 37; Hundt DB-Beilage 17/80 S. 5

3) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 37

4) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 37

5) IdW WPg 1977, 42; IdW DB 1977, 325

6) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 37

7) Krabbe BB 1980, 1147

8) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 37; Bachem (Diss.) S. 156

Vorteile hätte diese Regelung insbesondere für Unternehmen mit starken Auslandsaktivitäten, die ständig schwankende Erträge aufweisen ¹⁾. Für die Unternehmer würden sich die Nachteile internationaler Doppelbesteuerung vermindern ²⁾. Den Vorteilen stehen aber auch Nachteile gegenüber.

Die Koppelung der over-all-limitation mit einem Anrechnungsvor- oder Rücktrag würde die Rechtslage erheblich komplizieren. Dadurch würden die Vereinfachungen, welche durch Einführen der over-all-limitation entstehen würden, beseitigt. Zusätzlich ergäben sich weitere Anwendungsschwierigkeiten, die über die zur Zeit vorhandenen Probleme hinausgehen würden ³⁾.

Fraglich ist, ob ein Anrechnungsvortrag überhaupt gerechtfertigt wäre ⁴⁾. § 10d EStG sieht vor, daß Verluste mit positiven Einkünften aus anderen Jahren verrechnet werden können. Ein Anrechnungsvor- oder Rücktrag würde diejenigen Überschußsteuern vortragen beziehungsweise rücktragen, die in Folge von Verlusten für die Anrechnung zunächst ausscheiden. Außerdem würden Überhänge, die auf Grund unterschiedlicher Bemessungsgrundlagen und Steuersätze entstehen, vor- oder zurückgetragen ⁵⁾. Auf Bedenken stößt das, wenn die Überhänge nicht auf zeitliche Verschiebungen zurückzuführen sind. Dann werden den Beziehern ausländischer Einkünfte mehr Vorteile eingeräumt als denen, die inländische Einkünfte erzielen ⁶⁾.

1) IdW DB 1977, 325; IdW WPg 1977, 42

2) Bachem (Diss.) S. 148; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 37

3) Vgl. Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

4) Dazu Bachem (Diss.) S. 154

5) Bachem (Diss.) S. 155

6) Bachem (Diss.) S. 155

Wird im Ausland eine Steuer erhoben, die über der deutschen Steuerhöhe liegt, entstehen Anrechnungsausfälle. Sofern auf Grund einer Gesetzesänderung im folgenden Jahr die deutsche Steuer über den ausländischen Steuern liegt, können bei einem Anrechnungsvortrag die Überhänge des ersten Jahres doch noch angerechnet werden. Auf diese Weise werden die ausländischen Einkünfte gegenüber inländischen bevorzugt ¹⁾. Das widerspricht dem Prinzip der Kapitalexporthneutralität. Selbst wenn man von diesem Ausnahmefall absieht, sind die Wirkungen einer Koppelung der over-all-limitation mit einem Anrechnungsvor- oder Rücktrag sehr weitgehend.

Die over-all-limitation bewirkt einen horizontalen Ausgleich zwischen allen ausländischen Staaten, aus denen Einkünfte erzielt werden. Ein Anrechnungsvortrag liefe auf einen vertikalen Ausgleich innerhalb einer Periode von mehreren Jahren hinaus. Darüber hinaus ergäbe sich auf Grund der Verbindung mit der over-all-limitation ein diagonaler Ausgleich ²⁾. Überhänge aus einem Staat könnten auf Anrechnungsfreibeträge anderer Staaten in anderen Jahren übertragen werden. Insgesamt käme es zu einem dreifachen Ausgleich ³⁾. Ob ein so umfassender Ausgleich wirtschaftlich erforderlich ist, erscheint zweifelhaft.

Gleichwohl wird ein Anrechnungsvor- oder Rücktrag gefordert. Dieser soll Nachteile, die bei der over-all-limitation durch die Begrenzung des Anrechnungshöchstbetrages eintreten, ausgleichen ⁴⁾. Übersehen wird dabei folgendes. Auslandsverluste mindern neben dem Anrechnungshöchstbetrag auch die deutsche Bemessungsgrundlage. Infolgedessen ergeben sich niedrigere deutsche Steuern ⁵⁾. Eine weitere Berücksichtigung durch einen Vor- oder Rücktrag von Steuerüberhängen ist nicht unbe-

1) Vgl. Bachem (Diss.) S. 155

2) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 37

3) Dazu insgesamt Bachem (Diss.) S. 148

4) So Krabbe BB 1979, 1341

5) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 16

dingt notwendig ¹⁾. Ein Anrechnungsvor- oder Rücktrag soll die Mängel einer Zeitabschnittsberechnung ausgleichen. Bei einem Zusammentreffen mit der over-all-limitation würden außerdem die Folgen eines Ausgleichs zwischen positiven und negativen Auslandseinkünften beseitigt ²⁾. Ausländische Steuern, die wegen der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten nicht anrechenbar sind, könnten in anderen Wirtschaftsjahren angerechnet werden.

Die nachteiligen Wirkungen der over-all-limitation werden, wie sich gezeigt hat ³⁾, bereits durch den Steuerabzug abgeschwächt. Für eine nochmalige Minderung durch einen Anrechnungsvor- oder Rücktrag besteht kein Bedürfnis. Der Abzug schafft ferner einen Ausgleich für den als besonders nachteilig empfundenen Fall, daß eine Anrechnung gänzlich ausscheidet ⁴⁾. Dazu kann es kommen, wenn positive Auslandseinkünfte durch inländische Verluste kompensiert werden. Die ausländischen Steuern fließen in den Verlustabzug nach § 10d EStG ein und werden in anderen Jahren berücksichtigt.

Insbesondere das letzte Beispiel zeigt, daß auch ohne einen Vor- oder Rücktrag von Steuerüberhängen ein Ausgleich für die abschnittsweise Besteuerung erfolgen kann. Seit der Einführung des Abzugsverfahrens ist ein Anrechnungsvor- oder Rücktrag meines Erachtens nicht mehr erforderlich. Ein Anrechnungsvor- oder Rücktrag würde - wie gezeigt - Nachteile für den Steuerpflichtigen beseitigen, die nicht Folge einer Besteuerung nach Wirtschaftsjahren sind ⁵⁾. Die Verbindung der over-all-limitation mit einem Anrechnungsvor- oder Rücktrag ist abzulehnen ⁶⁾.

1) A.A. wohl Krabbe BB 1979, 1341

2) Vgl. Bachem (Diss.) S. 148ff..

3) S.o.S. 275

4) So Bachem (Diss.) S. 156

5) S.o.S. 278ff..

6) A.M. in Bezug auf die alte Rechtslage; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 37; IdW WPg 1977, 42; Krabbe BB 1979, 1341; Bachem (Diss.) S. 156; vgl. Heining S. 585, zur neuen Rechtslage Feuerbaum BB 1980, 1809

III. Sonstige Möglichkeiten

1. Freistellung

Einen Gegenpol zum Anrechnungsverfahren bildet die Freistellungsmethode ¹⁾. Bei einer Freistellung bleiben die ausländischen Einkünfte im Inland unberücksichtigt. Für den Steuerpflichtigen ist allein die Besteuerung im Ausland maßgebend ²⁾. Die Freistellungsmethode dient, ebenso wie die Anrechnung dazu, eine internationale Doppelbesteuerung zu vermeiden ³⁾. Sie schließt eine Doppelbesteuerung in jedem Fall aus ⁴⁾. Technisch ist sie wesentlich einfacher zu handhaben ⁵⁾. Die betreffenden ausländischen Einkünfte sind bei der Berechnung der inländischen Steuer nicht mit einzubeziehen. Eine Freistellung erspart aufwendige Untersuchungen über die tatsächlich steuerlichen Verhältnisse im Wohnsitzstaat ⁶⁾. Sofern kein Progressionsvorbehalt vorhanden ist, brauchen die ausländischen Einkünfte nur insoweit bekannt zu sein, als es darum geht, sie von den inländischen Einkünften abzugrenzen ⁷⁾.

Die Freistellung ist gegenüber der Anrechnung solange von Vorteil, wie der ausländische Steuersatz unter dem deutschen liegt ⁸⁾. Die Steuerbelastung wird nicht auf das inländische Niveau heraufgeschleust ⁹⁾. Bei negativen ausländischen Einkünften können sie nachteilig sein ¹⁰⁾.

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 15

2) Feuerbaum S. 22

3) Pöllath RIW/AWD 1979, 757

4) Feuerbaum S. 22; Inst FSt Brief Nr. 182 S. 15; Knechtle S. 80f..

5) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 15, 43

6) Knechtle S. 84

7) Knechtle S. 84

8) Ebling (Diss.) S. 101

9) Pöllath RIW/AWD 1979, 757

10) Baranowski S. 69

Freigestellte Einkünfte sind, gleich ob positiv oder negativ von der deutschen Besteuerung ausgenommen; sie unterliegen nicht der inländischen Steuergewalt¹⁾. Eine Verlustkompensation, daß heißt ein Verrechnen von positiven und negativen Einkünften ist nicht möglich²⁾.

Ein Einführen der Freistellung durch unilaterales Recht hat den Nachteil, daß sich dadurch die Verhandlungsposition beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen verschlechtern kann³⁾. Bilaterale Verträge sehen vielfach eine Freistellung bestimmter Einkünfte vor. Das geschieht im Wege einer Aufteilung des Besteuerungsrechts auf die beteiligten Staaten⁴⁾. Jedes Land stellt einzelne Einkünfte von seiner Steuer frei und kann dafür andere Einkünfte ausschließlich besteuern. Ein gegenseitiges Entgegenkommen würde hinfällig, wenn in der Bundesrepublik einseitig eine Freistellung eingeführt würde. Das Argument darf jedoch nicht überbewertet werden, Mit vielen Staaten hat die Bundesrepublik bereits Abkommen geschlossen. Auch hat die Praxis gezeigt, daß andere Staaten trotz einer Freistellung keinen Nachteilen beim Abschluß von Doppelbesteuerungsabkommen ausgesetzt waren⁵⁾.

Aus fiskalischen Erwägungen heraus dürfte die Freistellung auf Bedenken stoßen⁶⁾. Die Steuerausfälle liegen bei der Freistellung häufig über denen der Anrechnung. Insgesamt ist die Anrechnung für den Fiskus - jedenfalls kurzfristig - günstiger⁷⁾; die Freistellung bietet Vorteile für den

1) So BFH Urt. v. 28.3., BStBl. II 1973 S. 531; vgl. Schieber DStR 1975, 283

2) Baranowski S. 70; Ebling (Diss.) S. 103, 126; Der Nachteil entfällt nur, wenn keine deutsche Steuer anfällt; Baranowski S. 71

3) Ebling (Diss.) S. 104; a.M. Inst FSt Brief Nr. 182 S. 44

4) Baranowski S. 62

5) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 44

6) Vgl. Ebling (Diss.) S. 104

7) Einzelheiten bei Baranowski S. 71; vgl. auch Ebling (Diss.) S. 101, 104; Mennel RIW/AWD 1977, 476; siehe auch Knechtle S. 82

Steuerpflichtigen. Die Steuerersparnis ist für die Unternehmen besonders groß, wenn Einkünfte in einem Oasenland erzielt werden. Die Steuerpflichtigen könnten dadurch verleitet werden, Einkünfte möglichst aus Staaten mit niedriger Besteuerung zu beziehen ¹⁾. Das stößt in der Praxis allerdings auf Schwierigkeiten ²⁾.

Ein zwischen Wohnsitz und Quellenstaat bestehendes Steuergeschehen, wird behauptet, birgt die Gefahr der Steuerflucht in sich und verleitet zu Auslands- anstelle von Inlandsinvestitionen ³⁾. Dazu ist anzumerken, daß einer Steuerflucht vielfach das Außensteuergesetz entgegensteht. Auch ist die Bundesrepublik durchaus an einem Kapitalexport interessiert ⁴⁾.

Als entscheidende Kriterien werden die Wettbewerbsneutralität und die Steuergerechtigkeit angesehen ⁵⁾. Anerkannt ist, daß die Anrechnungsmethode grundsätzlich dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entspricht ⁶⁾. Das Welteinkommen wird einheitlich besteuert, unabhängig davon, ob es sich um in- oder ausländische Einkünfte handelt. Das System der Anrechnung ist allerdings nicht konsequent durchgeführt worden ⁷⁾. Die Gleichmäßigkeit der Besteuerung wird in der Praxis dadurch eingeschränkt, daß der Anrechnungsbetrag beschränkt ist. Sofern infolgedessen die Gesamtbelastung über dem deutschen Steuerniveau liegt, bedeutet das eine Durchbrechung des Prinzips der Gleichheit der Besteuerung ⁸⁾. Verschärft wird das Problem dadurch, daß bei der Anrechnung die einzelne Steuerart isoliert gesehen wird, ohne Berück-

1) Vgl. Ebling (Diss.) S. 102

2) S.o.S. 265

3) Ebling (Diss.) 102; vgl. auch Debatin FR 1970, 16; Lohrmann (Diss.) S. 120; Knechtle (Diss.) S. 84

4) Großfeld, Basisgesellschaften S. 231

5) Vgl. Feuerbaum S. 22f.; Baranowski S. 71; Debatin FR 1970, 15

6) Feuerbaum S. 22f.; vgl. auch Baranowski S. 71 und Ebling (Diss.) S. 126; Anrechnung trägt der Besteuerung nach der Leistungsfähigkeit Rechnung; Knechtle S. 84

7) Feuerbaum S. 23ff..

8) Vgl. dazu Feuerbaum S. 25

sichtigung der Gesamtsteuerbelastung¹⁾. Im Hinblick darauf wird die Steuergerechtigkeit der Anrechnungsmethode in Frage gestellt²⁾.

Das bedarf näherer Untersuchung. Richtig ist, daß die Anrechnung nicht in jedem Fall zu einer gleichmäßigen Besteuerung in- und ausländischer Einkünfte führt. Übersehen darf man aber nicht, daß das keineswegs die Regel ist. Außerdem haben die Fälle, in denen das Welteinkommen insgesamt einer höheren Steuerbelastung unterliegt als der deutschen, seit der Einführung des Abzugsverfahrens an Bedeutung verloren. Das Abzugsverfahren führt zu einer Annäherung an das deutsche Steuerniveau³⁾. Die Bedenken gegen das Anrechnungsverfahren in Bezug auf die Gleichmäßigkeit der Besteuerung werden gemindert.

Ein Einbeziehen des Abzugsverfahrens in die vorliegende Diskussion erscheint sinnvoll und notwendig. Das Verfahren steht in engem Zusammenhang mit dem Anrechnungsverfahren und ist speziell dazu geschaffen worden, dessen Mängel zu beseitigen⁴⁾. Die Abstrich des Anrechnungsverfahrens bei der Steuergerechtigkeit dürfen seit Einführung des Abzugsverfahrens nicht überbewertet werden. Gleichwohl könnte es sein, daß die Freistellung einer gleichmäßigen Besteuerung näherkommt. Mitunter wird angenommen, allein die Freistellungsmethode führe zu sachgerechten Ergebnissen; ihr sei deshalb der Vorzug zu geben⁵⁾. Hingewiesen wird darauf, daß die Freistellungsmethode auf die gesamtwirtschaftlichen Rahmenbedingungen und das Gemeinwohl Rücksicht nimmt⁶⁾.

1) So Feuerbaum S. 25

2) Feuerbaum S. 26

3) S.o.S. 166

4) Einzelheiten siehe oben S. 166ff.

5) Spitaler S. 414; Feuerbaum S. 26; Bühler S. 148; a.A. Debatin FR 1970, 15f.; Kritisch in Bezug auf die Freistellung ohne Progressionsvorbehalt, Knechtle S. 84

6) Feuerbaum S. 26, vgl. auch S. 24; Nachteile können in Bezug auf Sozialabgaben und ähnliche Steuererleichterungen entstehen, Knechtle S. 84f.

Eine gleichmäßige Besteuerung wird allerdings nur insoweit erreicht, als deutsche Investoren im Ausland mit dortigen Inländern gleichgestellt werden. Gegenüber inländischen Einkünften werden die ausländischen Einkünfte bevorzugt, wenn die ausländische Steuer niedriger als die deutsche ist ¹⁾, andernfalls werden sie benachteiligt. Bei der Anrechnungsmethode konkurriert der im Ausland tätige Steuerpflichtige mit seinen ausländischen Mitbewerbern nach Maßgabe des deutschen Steuersatzes. Ihm entstehen Nachteile, wenn der inländische Steuersatz über dem ausländischen liegt ²⁾. Das wirft die Frage der Wettbewerbsneutralität auf.

Die Freistellung hat eine wettbewerbsmäßige Gleichstellung deutscher Unternehmen mit Unternehmen im Ausland zur Folge; sie führt zur Kapitalimportneutralität ³⁾. Die Anrechnung bewirkt - wie gezeigt - eine Kapitalexportneutralität ⁴⁾. Daraus könnte man einen Verstoß gegen die Wettbewerbsneutralität ableiten ⁵⁾. Genausogut könnte man umgekehrt argumentieren. Die Freistellung führt nicht zur Kapitalexportneutralität, also verstößt sie gegen die steuerliche Wettbewerbsneutralität ⁶⁾.

Diese Überlegungen verdeutlichen das Dilemma, in dem eine solche Argumentation steht. Meines Erachtens ist die Frage der Wettbewerbsneutralität als Entscheidungskriterium zwischen Anrechnungs- und Freistellungsmethode nicht aussagekräftig. Beide Verfahren sind Exponenten einer wettbewerblichen Grundeinstellung, die einerseits die Kapitalimport-, andererseits die Kapitalimportneutralität in den

1) Vogel StbJB 1962/63 S. 283

2) Feuerbaum S. 23; Debatin FR 1970, 16

3) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 15; vgl. aber Lohrmann (Diss.) S. 118, 121f.

4) S.o.S. 151f.; vgl. Knechtle S. 85

5) So Feuerbaum S. 23

6) So im Ergebnis Debatin FR 1970, 15f.

Vordergrund stellt ¹⁾. Es ist zumindest irreführend, undifferenziert von " der Wettbewerbsneutralität " zu sprechen ²⁾.

Wettbewerbsneutralität kann nur in die eine oder andere Richtung gegeben sein. Beide Verfahren sind letztlich Gegenpole ³⁾. Weder die Kapitalex- noch die Importneutralität sind jedoch zwingend geboten. Grundsätzlich ist der Gesetzgeber gehalten, das gesamte Welteinkommen gleich zu besteuern. Es ist daher sachgerecht, wenn er sich für die Anrechnung und damit für eine Gleichbehandlung in- und ausländischer Einkünfte ausspricht. Abweichen kann er davon nur bei Vorliegen eines sachlichen Grunds ⁴⁾.

Ein sachlicher Grund könnte darin zu sehen sein, daß die Einkünfte im Inland oder im Ausland erzielt werden. Der Entstehungsort der Einkünfte hat für die Besteuerung weitreichende Bedeutung. Eine danach differenzierte Besteuerung wäre nicht willkürlich. Der Gesetzgeber hätte der Kapitalimportneutralität den Vorzug geben können. Ob er der Kapitalimport- oder Exportneutralität Vorrang einräumt, obliegt seiner wertenden Entscheidung. Er bestimmt, ob der Anknüpfungspunkt " Inland oder Ausland " als gleiches oder ungleiches Element prägend ist ⁵⁾. Es ist daher eine politische Entscheidung, welchem Verfahren der Vorzug gegeben wird. Der Versuch, hier mit rechtlichen Kriterien zu argumentieren, muß scheitern ⁶⁾.

Damit steht fest: Zwingende Gründe für oder gegen Anrechnung oder Freistellung existieren nicht ⁷⁾. Der Gesichtspunkt der Wettbewerbsneutralität ist indifferent. Die Freistellungsmethode dient der Kapitalimportneutralität; die Anrechnung der Kapitalexportneutralität.

1) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 15; vgl. Böttcher-Beinert-Hennerkes S. 92

2) So aber z.B. Inst FSt Brief Nr. 182, 43

3) Hundt DB-Beilage 17/80 S. 15

4) Ständige Rspr. des BVerfG; BVerfG Beschluß v. 23.10.1951 BVerfGE 113 (52); weitere Nachweise bei Schmidt-Bleibtreu, Klein Art. 3 Rd. 13

5) Allgemein dazu oben S. 199 mit Nachweisen aus Rspr. und Literatur

6) Anders aber Feuerbaum S. 26

7) Vgl. Baranowski S. 69

Das Anrechnungsverfahren ist nicht konsequent durchgeführt worden. Daraus ergeben sich Bedenken im Hinblick auf die Steuergerechtigkeit. Seit der Einführung des Abzugsverfahrens fallen diese nicht erheblich ins Gewicht. Sie können nicht den Ausschlag geben.

Auf der Basis des Welteinkommensprinzips erscheint mir die vom Gesetzgeber getroffene Wertung sinnvoll. Die Freistellung würde das Welteinkommensprinzip einschränken ¹⁾. Es wären nicht die in- und ausländischen, sondern nur die inländischen Einkünfte Grundlage der Besteuerung ²⁾. Will man das Welteinkommensprinzip nicht antasten, ist das Anrechnungsverfahren eine logische Folge dieses Prinzips ³⁾. Es sollte daher nicht zur Freistellungsmethode übergewechselt werden.

2. Erweiterte Anrechnung

Im Zusammenhang mit einer Verbesserung der Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung wird mitunter erwogen, das Anrechnungsverfahren auszuweiten ⁴⁾. Im Vordergrund steht dabei ein Erweitern des Begriffs der ausländischen Einkünfte. Das geschieht mit dem Ziel, auch bei Liefergewinnen die Anrechnung zu ermöglichen ⁵⁾. Bisher werden Liefergewinne nicht als ausländische Einkünfte angesehen. Sie sind deshalb von der Anrechnung ausgeschlossen. Andere Staaten gehen von einem weiteren Begriff der ausländischen Einkünfte aus ⁶⁾. Das führt zu einer Exporterschwerung für die deutsche Wirtschaft. Sie befindet sich in einer ungünstigeren Wettbewerbssituation als ihre Konkurrenten ⁷⁾.

1) So Mennel RIW/AWD 1977, 476

2) Der Freistellungsmethode liegt das Ursprungsprinzip zugrunde, dem Anrechnungsverfahren das Welteinkommensprinzip, Lohrmann (Diss.) S. 140

3) IdW WPg 1977, 40; vgl. Bühler S. 181

4) Reuter FR 1973, 472; vgl. IdWWPg 1977, 42 und Becker BB 1977, 536

5) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 20; IdW WPg 1977, 42; Bachem (Diss.) S. 130

6) Vgl. bei Flick IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 357

7) Flick IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 357; vgl. IdW WPg 1977, 42

Gegen eine weitere Fassung des Begriffs der ausländischen Einkünfte wird vorgebracht, auf diese Weise würden andere Staaten animiert, ihre Besteuerung auszuweiten ¹⁾. Nach der bereits oben vertretenen Auffassung ²⁾ trifft das nicht zu. Bei den heute bestehenden engen wirtschaftlichen Verflechtungen ist die Bundesrepublik nur einer von mehreren Partnern des anderen Staats ³⁾. Kein Staat kann seine Steuergesetzgebung ausschließlich an dem Verhalten eines anderen Staates orientieren.

Gegen eine Ausdehnung der Anrechnungsmöglichkeit sprechen prinzipielle Gründe. Liefergewinne werden in der Bundesrepublik erwirtschaftet. Daher steht ihr das primäre Besteuerungsrecht zu ⁴⁾. Will der ausländische Staat diese Einkünfte besteuern, ist es grundsätzlich seine Aufgabe, dafür zu sorgen, daß eine Doppelbesteuerung vermieden wird. Der Bundesrepublik würden bei Unternehmen, die ausschließlich oder überwiegend im Ausland tätig sind, unter Umständen keine Steuern mehr verbleiben, wenn sie die Anrechnung zuließe. Das wäre bedenklich, da die Gewinne im Inland erwirtschaftet wurden ⁵⁾. Eine Anrechnung ist bei Steuern auf Liefergewinne nicht berechtigt ⁶⁾.

Würde man Exporteinkünfte als ausländische Einkünfte qualifizieren, würde die Unterscheidung zwischen in- und ausländischen Einkünften ihres Sinns entleert ⁷⁾. Als Folge davon

1) So Manke JbFfSt 1977/78, 458; Inst FSt Brief Nr. 164 S. 21; vgl. Krabbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1813, derselbe BB 1980, 1148

2) S.o.S. 268

3) IdW WPg 1977, 42; Becker BB 1977, 536; vgl. auch IdW DB 1977, 325 sowie im Anschluß daran Feuerbaum S. 168

4) Hundt DStR 1980, 159; BT-Drucks. 8/3648 S. 20; Manke DStZ 1980, 325

5) Hundt DStR 1980, 159

6) Im Ergebnis so Krabbe BB 1980, 1148; derselbe RWP Band 4 D ESt II B 138 S. 1812; Manke DStZ 1980, 325; Hundt DStR 1980, 159

7) Inst FSt Brief Nr. 164 S. 20

würde das gesamte System der Anrechnung in Frage gestellt ¹⁾. Das kann kaum in Interesse des Gesetzgebers sein. Abgesehen von prinzipiellen Bedenken dürfte eine erweiterte Zulassung der Anrechnung kaum realisierbar sein. Außerdem werden die Nachteile für die deutsche Wirtschaft, die sich infolge der engen Definition der ausländischen Einkünfte ergeben, durch den Steuerabzug gemildert ²⁾. Eine erweiterte Anrechnung ist abzulehnen.

3. Differenzierte Wahl zwischen Anrechnung und Abzug

Nach der jetzigen Rechtslage kann die Wahl zwischen Anrechnung und Abzug nur einheitlich für alle ausländischen Einkünfte aus einem Staat ausgeübt werden. Feuerbaum hält es darüber hinaus für wünschenswert, eine getrennte Wahl für jeden einzelnen Auftrag zuzulassen ³⁾. Eine derartige Wahlmöglichkeit wäre von geringem praktischen Wert. Sie würde nur dann zu Vorteilen für den Steuerpflichtigen führen, wenn die Einkünfte aus den einzelnen Tätigkeiten unterschiedlich besteuert würden. Das dürfte nicht die Regel sein. Der Vorschlag von Feuerbaum hätte dagegen den großen Nachteil, die ohnehin schon komplizierten Rechenvorgänge ⁴⁾ weiter zu erschweren. Der durch eine getrennte Wahlausübung innerhalb eines Staates entstehende Rechenaufwand stände außer Verhältnis zum Nutzen. Eine differenzierende Wahlausübung ist wegen zu großer Anwendungsschwierigkeiten abzulehnen.

1) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 164 S. 21

2) S.o.S. 167 dort Fußn. 3); 84

3) Feuerbaum DB 1980, 1809

4) S.o.S. 124f., 162

4. 25 %-Grenze

Bisher setzt die indirekte Anrechnung nach § 26 II KStG eine Beteiligungshöhe der Mutter- an der Tochtergesellschaft von mindestens 25 % voraus. Seit längerem besteht jedoch der Wunsch, die Beteiligungsgrenze zu senken. Es ist heute schwieriger, einen entsprechenden Beteiligungsanteil zu erreichen ¹⁾.

Ausführlich befaßt hat sich mit dieser Frage das Institut für Steuern und Finanzen ²⁾. In seinem Gutachten wird nahegelegt, die Beteiligungsgrenze auf 10 % zu senken ³⁾. Eine Senkung empfiehlt sich danach aus tatsächlichen und rechtlichen Gründen. Zu nennen sind die mangelnde Finanzkraft der Unternehmer und die fehlende Bereitschaft anderer Gesellschafter, Partner dieser Größenordnung aufzunehmen ⁴⁾. Auf der rechtlichen Seite ist zu beachten, daß für Ausländer der Erwerb von Beteiligungen teilweise nur bis zur Grenze von 49,9 % möglich ist ⁵⁾. Sobald zwei deutsche Unternehmen diesen Beteiligungsanteil erwerben wollen, bleibt zumindest einer von der indirekten Anrechnung ausgeschlossen.

Ein völliges Abschaffen der Beteiligungsgrenze ist dagegen nicht angebracht. Bei Kleinstbeteiligungen ist eine kaufmännische Einflußnahme nicht mehr gewährleistet. Das Ziel ⁶⁾ einer Förderung eigener unternehmerischer Tätigkeiten im Ausland könnte nicht erreicht werden ⁷⁾. Außerdem wäre dann der Verwaltungsaufwand, den die indirekte Anrechnung erfordert, im Vergleich zum Nutzen unverhältnismäßig hoch ⁸⁾.

1) Manke DStZ 1980, 327

2) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 8ff.

3) Einzelheiten siehe Inst FSt Brief Nr. 182 S. 8ff.; vgl. Runge IWB Fach 3, Gruppe 2, S. 405

4) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 11

5) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 11

6) Vgl. BT-Drucks. VI 2882 S. 15 Tz. 7f., S. 32 Tz. 136

7) Inst FSt Brief Nr. 181 S. 9f.

8) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 9

Ein Wert von 10 % erscheint ausreichend, den beteiligten Gesellschaftern Mindestrechte und einen Mindesteinfluß auf das Unternehmen zu sichern ¹⁾. Beteiligungen, die aus bloßen Renditegesichtspunkten erfolgen und deshalb vielfach unter 10 % liegen, sollen steuerlich nicht begünstigt werden ²⁾. Das Bestimmen der richtigen Beteiligungsgrenze ist nicht zuletzt eine rechtspolitische Frage ³⁾. Die Beteiligungsgrenze von 25 % spielt auch in anderen Gesetzen eine Rolle ⁴⁾. Ferner ist sie in Doppelbesteuerungsabkommen zu finden. Es empfiehlt sich daher, die Entscheidung aufgrund ihrer möglicherweise präjudiziellen Wirkung einheitlich für alle Bereiche zu treffen. Auf eine anschließende Stellungnahme muß im vorliegenden Rahmen verzichtet werden.

1) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 10; Manke DStR 1970, 327

2) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 182 S. 10

3) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 9

4) BewG, GewStG

F Versuch einer Fortentwicklung

I. Bezugsgröße in § 34c I EStG

Nach dem Wortlaut des § 34c I 2 EStG ist bei der Höchstbetragsberechnung die Einkommensteuer, die sich bei der Veranlagung des zu versteuernden Einkommens nach §§ 32a, 32b, 34 und 34b EStG ergibt, zugrunde zu legen. Eine wortgetreue Anwendung dieser Vorschrift kann, wie Baranowski ¹⁾ zutreffend feststellt, in den Fällen, in denen weitere Steuerermäßigungen zu berücksichtigen sind ²⁾, zu einer Nichtversteuerung von normal zu versteuernden Einkünften führen. Jedenfalls kommt es zu einer verringerten Besteuerung in Deutschland.

Der Grund liegt darin, daß die inländische Steuer, die auf die ausländischen Einkünfte entfällt, nach dem nicht ermäßigten deutschen Steuersatz berechnet wird anstatt nach dem ermäßigten. Ein solches Ergebnis ist nicht sachgerecht ³⁾. Systemgerecht ist es - so verfährt auch die Praxis - bei der Berechnung des Anrechnungshöchstbetrags, die Steuer zugrunde zu legen, die sich vor Anrechnung der ausländischen Steuer ergibt. Um Mißverständnisse zu vermeiden, sollte der Gesetzgeber den Wortlaut des § 34c I 2 EStG in Übereinstimmung mit der gegenwärtigen Praxis bringen ⁴⁾.

II. Aktive Tätigkeit

Voraussetzung für die indirekte Anrechnung nach § 26 II, III, V KStG ist, daß die Tochter- oder Enkelgesellschaft ihre Bruttoerträge ausschließlich oder fast ausschließlich aus Tätigkeiten erzielt, die unter § 8 I Nr. 1-6 AStG fallen

1) Baranowski NWB Fach 3b S. 2656, Einzelheiten siehe dort.

2) Z.B. §§ 21 und 22 BerlinFG oder § 4 Nr. 3 ErfinderVO

3) Baranowski NWB Fach 3b S. 2657

4) Zum Ganzen Baranowski NWB Fach 3b S. 2656f., mit Vor-schlag zu Gesetzesneufassung auf S. 2657

oder aus Beteiligungen nach § 8 II AStG. Ist diese Voraussetzung nicht erfüllt, können ausländische Steuern bei Ausschüttung nicht berücksichtigt werden. Im Fall der Thesaurierung kommt allenfalls die Zugriffsbesteuerung nach § 7 ff. AStG in Betracht. Nach § 12 AStG kann eine ausländische Steuer jedoch auf Antrag angerechnet werden.

Ausländische Einkünfte aus passiver Tätigkeit von Tochter- oder Enkelgesellschaften sind im Ausschüttungsfall gegenüber Thesaurierungen im Ausland schlechter gestellt ¹⁾. Das kann dazu führen, daß Gewinne nicht ins Inland ausgeschüttet sondern im Ausland thesauriert werden ²⁾. In einer Beschlußempfehlung hat der Deutsche Bundestag die Bundesregierung aufgefordert, zu überprüfen, wie die Schlechterstellung von Ausschüttungen gegenüber Thesaurierungen beseitigt werden kann ³⁾. Eine Reform sollte auch die entsprechenden Vorschriften im Gewerbesteuergesetz ⁴⁾ und im Bewertungsgesetz ⁵⁾ einbeziehen, die ebenfalls an § 8 AStG anknüpfen. Berücksichtigt werden sollten ferner entwicklungspolitische Gesichtspunkte.

1. Entwicklungspolitische Gesichtspunkte

Entwicklungspolitik vollzieht sich im wesentlichen zweigleisig. Einmal in Form direkter finanzieller Hilfen, zum anderen durch Fördern der Auslandstätigkeit der deutschen Wirtschaft in Entwicklungsländern. Dabei spielen neben der Übernahme von Bürgschaften und der Gewährung von Garantien steuerliche Anreize eine große Rolle. So können Dividenden ausländischer Tochtergesellschaften in Entwicklungsländern im Ergebnis von der deutschen Steuer befreit werden (§ 26 III KStG ⁶⁾), während gegenüber anderen Staaten nur die

1) BT-Drucks. 8/4141 S. 3; Krabbe BB 1980, 1150; Inst FSt Brief Nr. 182 S. 15

2) BT-Drucks. 8/4157 S. 6; Manke DStZ 1980, 328

3) BT-Drucks. 8/4141 S. 3

4) §§ 9 Nr. 7; 12 III Nr. 4 GewStG

5) § 102 II BewG

6) Sogenanntes Quasi-Schachtelprivileg

Anrechnung gewährt wird (§ 26 II KStG). Private Initiativen in Form von Direktinvestitionen werden durch das Entwicklungsländer-Steuer-gesetz gefördert ¹⁾. Ferner wird versucht, steuerliche Hemmnisse bei ausländischen Investitionen abzubauen. Dazu dient das Auslandsinvestitionsgesetz ²⁾.

Eine gesteigerte wirtschaftliche Tätigkeit deutscher Unternehmen verschafft den Entwicklungsländern Zugang zu Fachwissen, schafft Arbeitsplätze und steigert indirekt die Kaufkraft und die Nachfrage ³⁾. Zu unternehmerischen Aktivitäten in Entwicklungsländern kann es nur kommen, wenn auf die wirtschaftlichen Interessen deutscher Kapitalanleger Rücksicht genommen wird ⁴⁾. Diese sind daran interessiert, bei Bedarf ausländische Gewinne ins Inland zu repatriieren. Daher müssen Unternehmer die Möglichkeit haben, Kapital nach Deutschland zurückzuführen ⁵⁾.

Rechtliche Bedenken gegen eine Ausschüttung von Dividenden bestehen nicht. Hinderlich sein könnte eine zu starke Steuerbelastung bei der Rückführung ⁶⁾. § 26 II, III, V KStG macht eine Berücksichtigung ausländischer Steuern von dem Vorliegen aktiver Tätigkeit bei der Tochter-Enkelgesellschaft abhängig. Werden passive Einkünfte ausgeschüttet, wird eine Doppelbesteuerung nicht vermieden. Eine Rückführung ausländischer Gewinne wird erschwert.

Das steht den Interessen der Kapitalgeber entgegen. Ihre Bereitschaft zu Auslandsinvestitionen sinkt, selbst wenn sie im Ausland steuerbegünstigt tätig werden können. Steueranreize bleiben weitgehend wirkungslos, wenn Gewinne nicht steuergünstig ins Inland überführt werden können ⁷⁾. Eine

1) Vgl. Börnstein S. 17f.; Flick-Husmann S. 15

2) Vgl. Flick-Husmann S. 12

3) Börnstein S. 17; Flick-Husmann S. 11

4) Vgl. Fischer S. 9

5) Fischer S. 9

6) Vgl. Fischer S. 9

7) Fischer S. 9

starke Steuerbelastung im Ausschüttungsfall behindert Auslandsaktivitäten und widerspricht entwicklungspolitischen Gesichtspunkten.

Dagegen könnte man argumentieren, es liege im Interesse der Entwicklungsländer, Kapital im Lande zu halten und nicht auszuschütten. Dem steht aber das oben Gesagte entgegen. Ausländische Kapitalanleger sind nur bereit zu investieren, wenn eine hinreichende Aussicht auf Rückführung von Gewinnen besteht ¹⁾. Andernfalls sehen sie von Auslandsaktivitäten ab. Eine Möglichkeit, ausländische Gewinne steuergünstig ausschütten zu können, stärkt die Bereitschaft zu Kapitalanlagen im Ausland. Das ist im Interesse von Entwicklungsländern. Entwicklungspolitische Gesichtspunkte sprechen dafür, eine steuergünstigere Rückführung ausländischer Dividenden zu ermöglichen.

2. Lösungswege

a) Verzicht auf aktive Tätigkeit

Die einfachste Lösung, eine Schlechterstellung von Ausschüttungen ausländischer Tochter- oder Enkelgesellschaften gegenüber Thesaurierungen im Ausland zu verhindern, wäre, die indirekte Anrechnung künftig ohne die Voraussetzung aktiver Tätigkeit zu gewähren ²⁾. Dem steht zur Zeit das deutsch-schweizerische Doppelbesteuerungsabkommen entgegen. Art. 24 I Nr. 1b macht eine Freistellung (internationales Schachtelprivileg) schweizer Dividenden davon abhängig, daß die Voraussetzungen der indirekten Anrechnung nach deutschem Recht vorliegen.

Das schließt vom Wortlaut her nicht aus, daß die Bundesrepublik die indirekte Anrechnung unabhängig vom Vorliegen aktiver Einkünfte zulassen kann. Aus der Verweisung auf die Voraussetzungen der indirekten Anrechnung ergibt sich,

1) Fischer S. 9

2) Manke DStZ 1980, 328

daß das internationale Schachtelprivileg nur gewährt werden soll, wenn die Dividenden ausschließlich oder fast ausschließlich aus aktiver Wirtschaftstätigkeit der Tochtergesellschaft stammen ¹⁾. Andernfalls kommt nur die Anrechnung nach Art. 24 I Nr. 2 in Betracht ²⁾. Würde die Bundesrepublik die indirekte Anrechnung von dem Vorliegen aktiver Tätigkeit unabhängig machen, ergäben sich daraus unerwünschte Rückwirkungen auf das Doppelbesteuerungsabkommen mit der Schweiz ³⁾.

Ein völliger Verzicht auf aktive Wirtschaftstätigkeit der schweizer Tochtergesellschaft setzt eine Abkommensrevision voraus ⁴⁾. Diese könnte so aussehen, daß direkt auf § 8 I Nr. 1-6 AStG Bezug genommen wird. Denkbar wäre auch eine eigene "Aktivitätsklausel" ⁵⁾. Diese könnte sich an der Aufzählung aktiver Tätigkeiten in Art. 24 I Nr. 1a des deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen orientieren. Solange es an einer Abkommensrevision fehlt, sind jedoch nur Korrekturen an dem Katalog der aktiven Einkünfte möglich. Die vorrangige Frage ist daher, ob es vielleicht sinnvoll ist, die indirekte Anrechnung auch bei passiven Einkünften zu gewähren. Dabei sind folgende entwicklungspolitische Überlegungen von Bedeutung.

Oben hatte sich gezeigt, daß es grundsätzlich wünschenswert ist, wenn ausländische Gewinne steuergünstig ins Inland überführt werden können ⁶⁾. Eine Förderung der ausländischen Wirtschaft durch deutsche Investitionen ergibt sich in erster Linie, wenn die ausländische Gesellschaft aktiv am

1) Großfeld, Basisgesellschaften S. 157f.; Korn-Dietz-Debatin DBA-Schweiz B 7 S. 725

2) Locher-Meier-von Siebenthal B 24.1.1. Nr. 4

3) Vgl. BT-Drucks. 8/4157 S. 6

4) Manke DStZ 1980, 328

5) Manke DStZ 1980, 328

6) S.o.S. 295

Wirtschaftsverkehr teilnimmt. Eine aktive Tätigkeit erfordert den Einsatz von Arbeitskräften. Diese werden primär aus dem betreffenden ausländischen Staat stammen. Die lokale Wirtschaft wird angekurbelt.

Bei nicht aktiver Tätigkeit ist dieser Effekt zumindest erheblich geringer. Aus der Sicht der Bundesrepublik erscheint es nicht angebracht, passiven Einkünften aus Entwicklungsländern des (Quasi-)Schachtelprivileg zu gewähren. Ein derartiges Entgegenkommen brächte dem betreffenden Entwicklungsland keine adäquaten Vorteile. Es ist daher richtig, die fiktive Anrechnung nach § 26 III KStG vom Vorliegen aktiver Tätigkeit abhängig zu machen ¹⁾.

Die Frage ist, ob das auch für den Fall des § 26 II KStG und den des § 26 V KStG gilt. Die indirekte Anrechnung soll die Wettbewerbslage ausländischer Tochtergesellschaften verbessern, die durch Entfaltung eigener unternehmerischer Tätigkeit dem Wettbewerb ausgesetzt sind ²⁾. Dieser Gesichtspunkt greift nicht nur gegenüber Entwicklungsländern ein. Es ist meines Erachtens konsequent, alle Fälle der indirekten Anrechnung an eine aktive Teilnahme am Wirtschaftsverkehr zu binden.

Abweichend davon vertritt das Institut "Finanzen und Steuern" ³⁾ die Ansicht, daß die indirekte Anrechnung nach § 26 II und V KStG unabhängig vom Vorliegen aktiver Tätigkeit sein sollte. Die Auffassung beruht möglicherweise darauf, daß das Institut glaubt, die Bundesregierung sei davon ausgegangen, nichtaktiv tätige Tochtergesellschaften seien nicht dem Wettbewerb ausgesetzt ⁴⁾. Dieser Umkehr-

1) So im Ergebnis jedenfalls auch Inst FSt Brief Nr. 182 S. 45, 51

2) BT-Drucks. 6/2883 S. 32 Tz. 136; vgl. Wilke S. 53

3) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 45, 47, 51

4) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 13

schluß ist jedoch nicht zwingend. Von vornherein sollten nur Einkünfte aus aktiver Teilnahme am Wirtschaftsverkehr steuerlich gefördert werden. Das erkennt offenbar auch das Institut " Finanzen und Steuern " an, wenn es unter Bezugnahme auf die Begründung zum Außensteuerreformgesetz ¹⁾ ausführt, " nur die unternehmerische eigenständige Tätigkeit im Ausland " soll gefördert werden ²⁾. Eine Aussage darüber, ob nichtaktiv tätige Unternehmen dem Wettbewerb ausgesetzt sind, enthält die zitierte Stelle ³⁾ aus dem amtlichen Begründung nicht. Die Frage kann allenfalls sein, ob die Zielsetzung, nur aktive Wirtschaftstätigkeit steuerlich zu begünstigen, nicht zu eng ist. In Bezug auf Entwicklungsländer hatte sich gezeigt ⁴⁾, daß eine Begrenzung sinnvoll ist. Im Hinblick auf andere Länder kann meiner Ansicht nach nichts anderes gelten.

Durch die indirekte Anrechnung sollen ausländische Aktivitäten inländischer Gesellschaften gefördert werden ⁵⁾. Nichtaktive Auslandsgesellschaften üben keine wirtschaftliche Funktion aus ⁶⁾. Sie sind daher nicht schutzbedürftig. Mit der Aktivitätsklausel soll verhindert werden, daß inländischen Unternehmen ungerechtfertigte Steuervorteile zufließen ⁷⁾. Die indirekte Anrechnung nach § 26 II, III, V KStG sollte daher weiterhin zum Vorliegen aktiver Einkünfte abhängig sein. Auf diese Weise wird ein Anreiz zu aktiver Tätigkeit geschaffen. Ein völliger Verzicht auf eine aktive Teilnahme der Tochtergesellschaft am Wirtschaftsverkehr ist abzulehnen ⁸⁾.

1) BT-Drucks. 6/2883 S. 15 Tz. 7

2) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 10

3) BT-Drucks. 6/2883 S. 32 Tz. 136

4) S.o.S. 297

5) Wilke S. 53

6) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 44

7) Vgl. Inst FSt Brief Nr. 182 S. 44 in Bezug auf die Freistellung ausländischer Einkünfte durch ein unilaterales Schachtelprivileg

8) A.M. Inst FSt Brief Nr. 182 S. 47

b) Aktivitätsklausel

Als nächstes stellt sich die Frage, ob die Aktivitätsklausel in ihrer heutigen Form Bestand haben kann.

aa) Bindung an das Außensteuergesetz

Auf Bedenken stößt die Bezugnahme auf die Vorschriften des § 8 I Nr. 1 - 6 AStG. Das Außensteuergesetz wendet sich gegen eine Steuerflucht. Es will Gewinnverlagerungen verhindern, die durch Ausnutzen eines international bestehenden Steuergefälles entstehen können ¹⁾. Zu diesem Zweck findet eine Hinzurechnungsbesteuerung nach § 7 ff. AStG statt. Voraussetzung dafür ist eine niedrige Besteuerung im Ausland und das Vorhandensein nichtaktiver Einkünfte. Auf diese Weise sollen Wettbewerbsverzerrungen zugunsten in Deutschland ansässiger unbeschränkt Steuerpflichtiger vermieden werden, die im Inland Einkünfte erzielen ²⁾. Gleichwohl soll der Weg vom Kapital ins Ausland nicht erschwert werden ³⁾. Der Sinn und Zweck des Außensteuergesetzes ist demnach ein völlig anderer als der der indirekten Anrechnung ⁴⁾. Diese will ausländische Aktivitäten inländischer Gesellschaften fördern ⁵⁾. Der Unterschied legt es nahe, die indirekte Anrechnung nicht an das Außensteuergesetz zu binden. In den § 26 II, III, V KStG sollte eine eigene Aktivitätsklausel eingefügt werden ⁶⁾.

bb) Schädliche Mitwirkung

Im Rahmen des Katalogs schädlicher Einkünfte stoßen insbesondere die sogenannten Mitwirkungstatbestände (§ 8 I Nr. 4-6 AStG) auf Kritik ⁷⁾. Dabei handelt es sich um Fälle,

1) Zum Ganzen Wöhrle S. 15; vgl. Inst FSt Brief Nr. 182 S. 14

2) Vgl. Wöhrle S. 15; Wilke S. 142

3) Vgl. BT-Drucks. 6/2883 S. 15 Tz. 6

4) Vgl. BT-Drucks. 8/4141 S. 3

5) Wilke S. 53

6) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 44, 48, 51 in Bezug auf § 26 III KStG; vgl. auch S. 13 ff.

7) Vgl. Manke DStZ 1980, 328; Krabbe BB 1980, 1150

in denen die Mitwirkung der Muttergesellschaft an bestimmten Tätigkeiten der Tochter deren Erträge zu solchen aus nicht-aktiver Tätigkeit macht ¹⁾. Ohne eine Mitwirkung der Mutter kann die Tochtergesellschaft vielfach ihre Tätigkeit nicht vollziehen. Der Wettbewerbsdruck erfordert häufig einen Rückgriff auf das "know how" der Mutter und deren Finanzkraft. Das gilt insbesondere im Verhältnis zu Entwicklungsländern ²⁾.

Sieht man bestimmte Mitwirkungen der Mutter als schädlich an, ergibt sich die Konsequenz, daß die Tochter der Unterstützung durch ihre Muttergesellschaft beraubt wird. Dadurch wird es für die Tochtergesellschaft schwieriger, auf dem ausländischen Markt Fußzufassen. Das kann nicht Sinn der gesetzlichen Regelung sein ³⁾. Eine Mitwirkung der Mutter an Tätigkeiten ihrer Tochtergesellschaft sollte nicht die Möglichkeit einer indirekten Anrechnung verbauen. Die Mitwirkungstatbestände sind ersatzlos zu streichen.

cc) Harmonisierung

In eine Überarbeitung des Katalogs aktiver Einkünfte sollten auch die entsprechenden Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes eingezogen werden ⁴⁾. Diese knüpfen ebenfalls an das Außensteuergesetz an. Aus Gründen der systematischen Geschlossenheit und der Rechtsvereinfachung sollte in allen Fällen eine einheitliche Aktivitätsklausel gefunden werden.

Erstrebenswert ist darüber hinaus, den Katalog aktiver Einkünfte im Rahmen des Körperschaftsteuergesetzes, des Gewerbesteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes mit der Aufli-
stung in Doppelbesteuerungsabkommen abzustimmen. Das hätte

1) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 13f.

2) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 14

3) Zum Ganzen Inst FSt Brief Nr. 182 S. 14

4) § 9 Nr. 7 und § 12 III Nr. 4 GewStG; § 102 II BewG;
vgl. BT-Drucks. 8/4141 S. 3

praktische Vorteile und würde dazu führen, daß für das Quasi-Schachtelprivileg nach § 26 III KStG und das internationale Schachtelprivileg im Doppelbesteuerungsabkommen die gleichen Voraussetzungen gelten würden ¹⁾.

dd) Katalog aktiver Einkünfte

Aktivitätsklauseln in Doppelbesteuerungsabkommen umfassen vielfach Herstellung und Verkauf von Gütern und Waren, technische Dienstleistungen und Beratung sowie Bank- und Versicherungsgeschäfte ²⁾. Darüber hinaus werden auch Vermietung und Verpachtung sowie allgemein jede Art von Dienstleistungen genannt ³⁾. Nach dem deutsch-schweizerischen Doppelbesteuerungsabkommen sind unter anderem die Be- und Verarbeitung, das Ausführen von Montagen sowie das Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen aktive Einkünfte ⁴⁾. Das Außensteuergesetz zählt auch Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft dazu ⁵⁾.

Die Unterschiede innerhalb bestehender Aktivitätsklauseln machen eine Harmonisierung schwer. Aktive Einkünfte werden verlangt, um zu verhindern, daß inländische Unternehmen ungerechtfertigte Steuervorteile erlangen ⁶⁾. Ausgeschlossen werden von der indirekten Anrechnung sollten lediglich die Fälle, in denen eine ungewollte Begünstigung klar auf der Hand liegen würde. Der Katalog aktiver Einkünfte sollte daher möglichst weit gespannt sein. Nur Einkünfte, die eindeutig passiver Art sind, sollen einer Anrechnung entgegenstehen. Ich schlage vor, folgende Einkünfte als aktive zu deklarieren:

1) BT-Drucks. 8/4157 S. 6; Manke DStZ 1980, 328

2) So z.B. DBA-Elfenbeinküste Art. 23 I (aa); DBA-Ecuador Art. 23 I; vgl. DBA-Brasilien Art. 24 I i.V.m. Nr. 8 des Protokolls

3) Z.B. DBA-Ungarn Art. 23 Ic; DBA-Türkei Art. 22 I d

4) Art. 24 I 1a

5) § 8 I Nr. 1 AStG

6) Inst FSt Brief Nr. 182 S. 44

- Herstellung von Gütern und Waren, deren Be- und Verarbeitung sowie das Ausführen von Montagen
- Aufsuchen und Gewinnen von Bodenschätzen
- Bank- und Versicherungsgeschäfte
- Handel, Beratung und das Erbringen von Dienstleistungen
- Land- und Forstwirtschaft
- Vermietung und Verpachtung

Eine Aktivitätsklausel dieses Inhalts sollte in die §§ 26 II, III, V KStG und die entsprechenden Vorschriften des Gewerbesteuergesetzes und des Bewertungsgesetzes eingefügt werden.

III. Einführung der over-all-limitation

Bereits oben hatte sich herausgestellt, daß die over-all-limitation gegenüber der per-country-limitation vorzugswürdig ist ¹⁾. Sie sollte daher eingeführt werden. Das geschieht durch Ändern des § 34c I 1 EStG am Ende. Dort müßte es nicht heißen "....., die auf Einkünfte aus diesem Staat entfällt", sondern "....., die auf Einkünfte aus ausländischen Staaten entfällt". Entsprechend wäre § 68c EStDV zu ändern. Eine Verbindung der over-all-limitation mit einem Anrechnungsvor- oder Rücktrag ist nicht empfehlenswert ²⁾. Ebenso ist ein Wahlrecht zwischen der over-all- und per-country-limitation abzulehnen ³⁾.

IV. Weiterleiten von Steuervorteilen

Ferner hatte sich gezeigt, daß es geboten ist, Steuervorteile der Gesellschaft bei Ausschüttung an die Anteilseigner weiterzuleiten ⁴⁾. Zu diesem Zweck empfiehlt sich, die Anrechnung ausländischer Steuern auf den Bereich der Ausschüttungsbelastung zu erstrecken ⁵⁾. Dazu ist es erforderlich, § 27 II KStG

1) S.o.S. 273

2) S.o.S. 280

3) S.o.S. 276

4) Vgl. o.S. 216

5) S.o.S. 236

zu streichen. Die Tarifbelastung ist auf die Einkünfte vor Abzug ausländischer Steuern zu beziehen. Entsprechend ist Abschnitt 86 Abs. 5 KStR zu ändern. Die Höhe der Steuerminderung ist auf den Betrag der deutschen Steuer zu begrenzen. Außerdem müßte die Anrechnung beim Gesellschafter nach § 36 II Nr. 3 EStG unabhängig von der in Deutschland gezahlten Steuer vorzunehmen sein.

G Ergebnis

Die Untersuchung hat ergeben, daß das Abzugsverfahren die nationalen Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung sinnvoll ergänzt. Die Mängel des Anrechnungsverfahrens werden in vielen Fällen deutlich gemildert. Insgesamt stellt die heutige Rechtslage einen durchaus akzeptablen Kompromiß dar. Gleichwohl sind weitere Verbesserungen erforderlich. Zu nennen sind:

- 1.) Die Einführung der over-all-limitation.
- 2.) Die Verankerung einer eigenständigen Aktivitätsklausel in § 26 II, III, V KStG, wie sie oben ¹⁾ vorgeschlagen worden ist.
- 3.) Die Weiterleitung von Steuervorteilen der Gesellschaft aus Maßnahmen gegen die internationale Doppelbesteuerung an die Anteilseigner durch Anrechnen ausländischer Steuern auf die Ausschüttungsbelastung.

1) S.o.S. 302

Literaturverzeichnis

=====

- Abrell, Matthias Zur Begrenzung der Anrechnung nach § 19a Abs. 2 KStG durch die Höhe des Mischsteuersatzes, DB 1973, S. 1819 - 1821
- Achterberg, Norbert Fälle und Lösungen nach höchst-richterlichen Entscheidungen, All-gemeines Verwaltungsrecht, 3. Aufl., Heidelberg, Karlsruhe 1980
- Bachem, Hellmuth Die optimale Ausgestaltung der Anrechnungsmethode zur unilateralen Vermeidung der Doppelbesteuerung bei den Ertragssteuern deutscher internationaler Unternehmungen, Diss., Köln 1971
- Baranowski, Karl-Heinz Ausländische Steuern auf Vergütun-gen für Ingenieurleistungen, DB 1977, S. 793 - 795
- Baranowski, Karl-Heinz Besteuerung von Auslandsbeziehungen, Herne, Berlin 1978
- Baranowski, Karl-Heinz Ausländische Steuern vom Einkommen bei der deutschen Besteuerung, NWB Fach 3b, S. 2655-2660, v. 29.9.1980, Loseblattsammlung
- Bayer, Hermann-Wilfried Grundbegriffe des internationalen Steuerrechts, JA 1976, S. 279 - 276
- Becker, Helmut Tücken bei der Anrechnung ausländi-scher Steuern, BB 1977, S. 536 - 537
- Bellstedt, Christoph Der " ständige Vertreter " im Außen-steuerrecht, DB 1968, S. 1554 - 1557
- Bellstedt, Christoph Die Besteuerung international ver-flochtener Gesellschaften, 3. Aufl., Köln - Marienburg 1973
- Berber, Friedrich Lehrbuch Des Völkerrechts, Bd. I, All-gemeines Friedensrecht 2. Aufl. Mün-chen 1975
- Blümich/Falk Einkommensteuergesetz, Kommentar, 11. Aufl., München, Bonn 1982, Lose-blattsammlung, Stand: 11. Erg.Lief. März 1982
- Börnstein, Ulrich Entwicklungshilfe - Steuergesetz Kommentar, Baden-Baden 1964
- Böttcher/Beinert/Hennerkes Außensteuergesetz, DBA Deutschland-Schweiz, Stuttgart, Wiesbaden 1972

- Bordewin (u.a.)** Die Einkommensteuer, Handkommentar zum geltenden Einkommensteuergesetz, 2. Aufl., Herne, Berlin 1979
- Bodewin/Söffing/Uelner** Verlustverrechnung bei negativem Kapitalkonto - Bedeutung des § 15a EStG, Herne, Berlin 1980
- Brenzing, Klaus** Die Behandlung ausländischer Einkünfte nach der Körperschaftsteuer-Reform, GmbHHR 1976, S. 271 - 273
- Brenzing, Klaus** Die Behandlung steuerfreier Einnahmen (Einkünfte) einer Kapitalgesellschaft nach der Körperschaftsteuerreform-Die gegenwärtige Regelung ist verfassungswidrig, AG 1979, S. 244 - 258
- Brodmann von Ettin-gen, Walter** Wettbewerbswirkungen unterschiedlicher Steuersysteme im internationalen Handel unter besonderer Berücksichtigung der Besteuerungsverhältnisse in der Schweiz, der Bundesrepublik Deutschland und in Frankreich, Diss., St.Gallen 1974
- Bühler, Ottmar** Prinzipien des internationalen Steuerrechts, Amsterdam 1964, Ausfertigung für Deutschland: Berlin, München
- Bühler/Paulick** Einkommensteuer - Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, 2. Aufl., München, Stand: 23. Erg.Lief. Januar 1982
- Bundesminister der Finanzen (BMF)** Internationale Abkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Bd. II, Köln, Berlin 1968
- Bundesminister der Finanzen (BMF)** Bericht der Steuerreformkommission zum Außensteuerrecht, Schriftenreihe, Heft 16, 1. Aufl., Bonn 1970
- Bundesminister der Finanzen (BMF)** Gutachten der Steuerreformkommission 1971, Schriftenreihe, Heft 17, 1. Aufl., Bonn 1971
- Bundesminister der Finanzen (BMF)** Vermeidung der Doppelbesteuerung im Verhältnis zu Chile: " sociedad de responsabilidad limitada " als Personengesellschaft oder Kapitalgesellschaft, Schreiben vom 1.12.1980, RIW/AWD 1981, S. 70 - 71
- Bundesverband der Deutschen Industrie und Conseil National Du Patronat Francais (Hrsg.)** Kommentar zum Deutsch-Französischen Doppelbesteuerungsabkommen (Commentaire De La Convention Franco-Allemande), Bearbeiter: Heinig, H. und Timbart, Alban, Köln - Paris 1961

- Cirsovius, Norbert Der Verluſtrücktrag, - Aktueller
Steuerratgeber für den Unternehmer,
Gewerbetreibenden und Selbatändigen,
Stuttgart, Wiesbaden 1976
- Coing, Helmut Zum Problem des sogenannten Durch-
griffs bei juristischen Personen,
NJW 1977, S. 1793 - 1797
- Creifelds, Carl Rechtswörterbuch, 6. Aufl., Mün-
chen 1981
- Dahn Völkerrecht, Bd. I, Stuttgart 1958
- Debatin, Helmut Die Pauschalierung der Einkommensteu-
er und Körperschaftsteuer für auslän-
dische Einkünfte, DStZ 1959, S. 303 - 305
- Debatin, Helmut Zur Anrechnung ausländischer Steuern,
DB 1961, S. 1368 - 1370
- Debatin, Helmut Standort und Orientierung des deut-
schen internationalen Steuerrechts,
FR 1970, S. 4 - 18
- Debatin, Helmut Die ertragssteuerlichen Schachtelver-
günstigungen des deutschen Außensteu-
errechts (I), DB 1975, S. 1714 - 1718
- Debatin, Helmut Entwicklungsaspekte des internationalen
Steuerrechts, RIW/AWD 1980, S. 3 - 10
- Diskussionsbeiträge " Extraterritoriale " Steuern des Aus-
lands von deutschen Exportgewinnen,
FR 1976, S. 141
- Dreßler, Günter Auskunftserteilung zu internationalen
Sachverhalten , Die steuerliche Be-
triebsprüfung, 1. Teil S. 205 - 217;
2. Teil S. 233 - 239
- Dreßler, Günter Die Besteuerung von Gewinnverlagerun-
gen in Steueroasen-Länder, Internati-
onal Finance Management, Schriften-
reihe zur Finanzpraxis international
operierender Unternehmen, Band 7,
Frankfurt am Main 1982
- Ebling, Klaus Unilaterale Maßnahmen gegen die inter-
nationale Doppelbesteuerung bei den
Steuern vom Ertrag, Diss., Mainz 1969
- Ebling, Klaus Die unilateralen Maßnahmen zur Aus-
schaltung der internationalen Doppel-
besteuerung - Eine summarische Be-
standsaufnahme, DStR 1976, S. 231 - 237
- Eiche, Hans Internationale Steuern, Heft 13 "Nie-
derlande", Bearbeiter: Hoorn, van J.,
Waardenburg von D.A., Berlin, Frank-
furt 1959

- Emmerich, Volker Anmerkung zum BGH Urteil vom 4.5.1977, NJW 1977, S. 2163
- Felix/Streck Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, München 1979
- Feuerbaum, Ernst Konsequenzen der ausufernden Besteuerung von Scheingewinnen (II) - Zur Körperschaftsteuerreform 1977, DB 1976, S. 1637 - 1645
- Feuerbaum, Ernst Internationale Besteuerung des Industrieanlagenbaus - Bauausführungen, Montagen, Herne, Berlin 1979
- Feuerbaum, Ernst Maßnahmen zur Sicherung der internationalen steuerlichen Wettbewerbsfähigkeit der deutschen Außenwirtschaft - insbesondere des Großanlagenbaus, DB 1980, S. 1805 - 1812
- Fischer, Gerd Überblick über das " Artikelgesetz " - Überblick über das Gesetz zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze, NWB Fach 2, S. 3731 - 3734, v. 8.9.1980, Loseblattsammlung
- Fischer, H.A. Entwicklungshilfe und Steuern, Besteuerung der Einkünfte, Besteuerung der Investitionen, Institut " Finanzen und Steuern ", Heft 61, Bonn 1960
- Fischer/Warneke Grundlagen der Internationalen Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre, 1. Aufl., Berlin 1974
- Flämig, Christian Gesellschaften und Steuerrecht, JuS 1978, S. 741 - 744
- Flick, Hans Anrechnung ausländischer Landes-, Provinz- und Gemeindesteuern auf die deutsche Einkommensteuer, AWD 1958, S. 124 - 125
- Flick, Hans Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften nach § 34c EStG und § 19a KStG, Bergisch-Gladbach 1959
- Flick, Hans Das Erfordernis der Subjektidentität bei Doppelbesteuerungsabkommen, StuW 1960, Sp. 328 - Sp. 350
- Flick, Hans Besondere Mitwirkungspflichten der Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, DStR 1964, S. 479 - 483
- Flick, Hans Steuerliche Gefahren für den Anlagenbau im Ausland, DStR 1977, S. 253 - 255

- Flick, Hans Die Behandlung der ausländischen Liefergewinnbesteuerung in anderen Staaten, Herne, Berlin, IWB Fach 10, Gruppe 2, S. 357 - 368 v. 10.6.1977, Loseblattsammlung
- Flick, Hans Außensteuerliche Aspekte der Körperschaftsteuerreform, DB 1977, S. 33- 35
- Flick/Husmann Das neue Entwicklungsländer - Steuergesetz, Köln 1975
- Flick/Wassermeyer Die steuerliche Behandlung von Schachtelbeteiligungen an ausländischen Kapitalgesellschaften, FR 1975, S. 342 - 348
- Freudling, Fritz Grundfragen zu Doppelbesteuerungsabkommen, AWD 1969, S. 108 - 109
- Frotscher/Maas Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Loseblattsammlung, Freiburg/Breisgau 1978, Stand: 9. Erg.Lief. 1982
- Gabler Lexikon des Wirtschaftsrechts, Wiesbaden 1972
- Ganser/Wilhelmi Harmonisierung der Steuersysteme in der Europäischen Wirtschaftsgemeinschaft, Deutsche Vereinigung für internationales Steuerrecht, Deutsche Landesgruppe der International Fiscal Association, Bergisch Gladbach 1961
- Gehring, Paul Schachtelprivileg und Nachsteuererhebung in Verlustjahren der Obergesellschaft als Problem der Körperschaftsteuer, Diss., Münster 1964
- Gemeinsamer Arbeitskreis des BDI und des DIHT Reform der Körperschaftsteuer, Stellungnahme eines gemeinsamen Arbeitskreises des BDI und des DIHT zur Teilhabesteuer (Stützel-Plan), zum Plan des wissenschaftlichen Beirates beim BFM, zum Dividendenabzugsplan, Schriftenreihe Der Betrieb, Düsseldorf 1971
- Glättli, Heinrich Die gewerbsteuerliche Erfassung von Lizenzgebühren im zwischenstaatlichen Verhältnis, AWD 1960, S. 5 - 9
- Glaßl, Herbert Schachtelbeteiligung bei der Körperschaftsteuer, Vermögensteuer und Gewerbesteuer, Berlin, Herne 1973
- Greif, Martin Die wirtschaftlichen Auswirkungen des Anrechnungsverfahrens bei der Körperschaftsteuer, Stuttgart, Wiesbaden 1977

- Greif, Martin Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform auf deutsche Investitionen im Ausland, RIW/AWD 1977, S. 215 - 217
- Greif/Münzer/Krebs Körperschaftsteuer - Eine systematische Darstellung des neuen Rechts, Stuttgart, Wiesbaden 1978
- Großfeld, Bernhard Basisgesellschaften im internationalen Steuerrecht, Tübingen 1974
- Großfeld, Bernhard Praxis des internationalen Privat- und Wirtschaftsrechts - Rechtsprobleme multinationaler Unternehmen, Reinbeck bei Hamburg 1975
- Großfeld, Bernhard Berichte der Deutschen Gesellschaft für Völkerrecht, Heft 18; Internationale rechtliche Probleme multinationaler Korporationen (International Law Problems of Multinational Corporations). Referat: Multinationale Korporation im Internationalen Steuerrecht S. 73 - 162; Heidelberg, Karlsruhe 1978
- Häuser, Karl Die Unüberwältzbarkeit der Einkommen- und Körperschaftsteuer bei der Gewinnmaximierung, FA Bd. 20 1959/60, S. 422 - 435
- Handwörterbuch des Steuerrechts und der Steuerwissenschaften Hrg.: Hartz, Wilhelm u.a., 2. Bd., K - Z, 2. Aufl., München und Bonn 1981
- Hartmann/Böttcher/Nissen/Bordewin Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Wiesbaden 1955, 1982, Loseblattsammlung, Stand: 67. Nachtragslief. Juni 82
- Hauber, Hermann Steuerrecht der Vereine, 4. Aufl., Ludwigshafen 1978
- Heining, Arnold Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, FR 1958, S. 464 - 466
- Heining, Arnold Unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung - Nationalbericht Deutschland, CDFI Madrid 1959, S. 574 - 586
- Henn, Günter Handbuch des Aktienrechts, 1. Aufl., Kronberg/Ts. 1978
- Herrmann/Heuer Kommentar zur Einkommensteuer und Körperschaftsteuer, Loseblattsammlung, 18. Aufl., Köln-Marienburg 1977, Stand: 133. Erg.Lief. November 1981
- Herzig, Norbert Vorteilhaftigkeit der Pauschalierungsmethode unter der Herrschaft des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, RIW/AWD 1978, S. 169 - 174

- Hesse, Konrad Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland, 13. Aufl., Karlsruhe 1982
- Heusel, Albert Steuerrecht, 3. Aufl., Berlin 1933
- Hillert, August Zur Mitwirkung des Steuerpflichtigen bei Auslandsbeziehungen, FR 1972, S. 107 - 109
- Hundt, Florenz Vorgesehene Änderungen des Außensteuerrechts, DStR 1980, S. 158 - 161
- Hundt, Florenz Änderungen des Außensteuerrechts durch das Gesetz zur Änderung des EStG, des KStG und anderer Gesetze und Behebung der Doppelbesteuerung in anderen Industriestaaten, DB 1980, Beilage Nr. 17, zu Heft Nr. 38
- Hübschmann/Hepp/
Spitaler Kommentar zur Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, 8. Aufl., Köln, Loseblattsammlung, Stand: 103. Erg.Lief., Sept. 1982
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IdW) Stellungnahme des Steuerfachausschusses zur direkten Steueranrechnung nach § 34c EStG und § 26 I KStG'77, DB 1977, S. 324 - 326
- Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (IdW) Steuerfachausschuß: Stellungnahme zur direkten Steueranrechnung nach § 34c EStG und § 26 I KStG'77, WPg 1977, S. 39 - 44
- Institut " Finanzen und Steuern " Ausländische Einkünfte und direkte Steueranrechnung - notwendige Verbesserungen der unilateralen Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, Brief Nr. 164, Bearbeiter: Wilden, Gerhard, Bonn 1977
- Institut " Finanzen und Steuern " Die indirekte Steueranrechnung (§ 26 Abs. 2-5 KStG 1977) - Kritik, Alternativen, Verbesserungsvorschläge, Brief Nr. 182, Bearbeiter: Wilden, Gerhard, Piltz, Detlev Jürgen, Bonn 1978
- Internationales Steu-
erdokumentationsbüro Tax Treaty Guides, Handbücher zu Doppelbesteuerungsabkommen, Erläuterungen zum Deutsch-Niederländischen Doppelbesteuerungsabkommen, Amsterdam 1970, Loseblattsammlung, Stand: Nachtrag Nr. 2 1972 (September)
- Jahn, Hermann Probleme der internationalen Steueranrechnung im Rahmen der Körperschaftsteuerreform, DB 1976, S. 1447 - 1448

- Jakob, Wolfgang Zur Einbeziehung von (negativen) Sonderbetriebsvermögen in das Verlustausgleichspotential nach § 15a, 21 Abs. 1 S. 2 EStG - insbesondere zur Behandlung des kreditfinanzierten Anteilerwerbs, DB 1980, S. 2354 - 2362
- Julitz, Lothar Wachsende Risiken im Auslandsbau, F.A.Z. vom 17.2.1981, S. 9
- Julitz, Lothar Nicht mehr wettbewerbsfähig ? - Zur Konkurrenzkraft der deutschen Wirtschaft, F.A.Z. vom 4.8.1981, S. 9
- Kemper, Klaus Zum Chemiewerk auch noch die Moschee - Das schwierige Geschäft der deutschen Anlagenbauer, F.A.Z. vom 28.3.1981, S. 15
- Kiehne, Hans-Erich Verluste aus ausländischen Betriebsstätten nach deutschem Doppelbesteuerungsrecht, AWD 1967, S. 187 - 191
- Kläschen, Kay D. Das Körperschaftsteuergesetz und die Körperschaftsteuer-Richtlinien 1977 - Eine Gesamtdarstellung, 3. Teil, DStZ 1979, S. 179 - 190
- Klein/Orlopp Abgabenordnung 1977, München 1977
- Klein/Flockermann/Kühr Einkommensteuergesetz, Kommentar 3. Aufl., Neuwied, Darmstadt 1981
- Kluge, Volker Das internationale Steuerrecht der Bundesrepublik, Einführung in das besondere Steuerrecht Bd. III, Hrg. H. Weber, München 1976
- Knechtle, Arnold Grundfragen des internationalen Steuerrechts - Erläutert an Beispielen des Internationalen Steuerrechts der Schweiz und der Bundesrepublik Deutschland, Basel, Stuttgart 1976
- Koch, Karl Abgabenordnung, AO 1977, 2. Aufl., Köln u.a. 1979
- Kormann, Berthold Berücksichtigungsfähige Ausschüttung und ausländische Einkünfte bei der Körperschaftsteuer, DB 1973, S. 296 - 300
- Korn/Dietz/Debatin Doppelbesteuerung, Sammlung der zwischen der Bundesrepublik Deutschland und dem Ausland bestehenden Abkommen über die Vermeidung der Doppelbesteuerung, Loseblattsammlung, München, Stand: 44. Erg.Lief. April 1982
- Koths, Daniel Die indirekte Anrechnung gem. § 19a Abs. II EStG - Darstellung der Regelung und kritische Analyse ihrer Besteuerungswirkungen, DB 1975, S. 852 - 856

- Krabbe, Helmut Änderungen bei der indirekten Steueranrechnung im Rahmen des neuen Körperschaftsteuerrechts, BB 1977, S. 1091 - 1093
- Krabbe, Helmut Erwiderung auf die Ausführungen von Krüger in BB 1977, 1646, BB 1977, S. 1648
- Krabbe, Helmut Möglichkeiten der Reform des § 34c EStG - Anrechnung ausländischer Steuern, BB 1979, S. 1340 - 1342
- Krabbe, Helmut Berücksichtigung ausländischer Steuern vom Einkommen bei der deutschen Besteuerung, BB 1980, S. 1146 - 1150
- Krabbe, Helmut Änderung außensteuerrechtlicher Vorschriften 1980, Berlin, Bielefeld, München, NSt Intern. SteuerR, Außensteuerrecht D 428/021 S. 1 - 11 vom 15.9.1980, Loseblattsammlung
- Krabbe, Helmut Berücksichtigung ausländischer Steuern vom Einkommen bei der deutschen Besteuerung, RWP Bd. 4 D ESt II B 138, S. 1805 - 1818 vom Dezember 1980, Loseblattsammlung
- Kraft/Kreutz Gesellschaftsrecht, 4. Aufl., Frankfurt a.M. 1981
- Krebs, Hans-Joachim Die Reform der Körperschaftsteuer - Grundzüge mit Beispielen und Gesetzestext, Sonderveröffentlichung des Betriebsberaters, Heidelberg 1976 (Nachdruck der 1. Auflage)
- Krüger, Jörg Die indirekte Steueranrechnung im neuen Körperschaftsteuerrecht - Eine Stellungnahme zu den Ausführungen von Krabbe im BB 1977, S. 1091, BB 1977, S. 1647 - 1648
- Kruse, Heinrich Wilhelm Steuerrecht, I. Allgemeiner Teil, 3. Aufl., München 1973
- Krzyzaniak/Musgrave The shifting of the Corporation Income Tax - An Empirical Study of its Short - Run Effect Upon the Rate of Return, Baltimore 1963
- Kübler, Friedrich Gesellschaftsrecht, Die privatrechtlichen Ordnungsstrukturen und Regelprobleme von Verbänden und Unternehmen - Ein Lehrbuch Heidelberg, Karlsruhe 1981
- Kuhn, Klaus Ungelöste steuerliche Probleme und wirtschaftliche Aspekte der Körperschaftsteuerreform, FR 1979, S. 313 - 319

- Kühn/Kutter** Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, 13. Aufl., Stuttgart 1979
- Lademann/Söffing/Brockhoff** Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 3. Aufl., München, Hannover, Loseblattsammlung, Stand: 56. Erg.Lief. Juli 1982
- Lange, Joachim** Änderungen bei der Körperschaftsteuer, NWB Fach 4, S. 3185 - 3188 vom 22.9.1980, Loseblattsammlung
- Laudan, Diether** Zur Anrechnung ausländischer Steuern nach § 34c Einkommensteuergesetz, RIW 1978, S. 669 - 671
- Leibholz, Gerhard** Das Verbot der Willkür und des Ermessensmißbrauchs im völkerrechtlichen Verkehr der Staaten, ZaöRVR Bd. I (1929), S. 77 - 125, Nachdruck: Karlsruhe 1964
- Leibholz, Gerhard** Die Gleichheit vor dem Gesetz - Eine Studie auf rechtsvergleichender und rechtsphilosophischer Grundlage, 2. Aufl., München, Berlin 1959
- Lempenau, Gerhard** Die neuen Schachtelprivilegien für Auslandsbeteiligungen, BB 1972, S. 1045 - 1052
- Linn, Dieter W.** Anrechnung ausländischer Steuern und steuerfreie Schachteldividenden nach dem KStG 1977, Herne, Berlin, IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 185 - 190 vom 10.6.1977, Loseblattsammlung
- Lipps, Wolfgang** Außensteuerrecht - Grundriß für Studium und Praxis, Bonn 1978
- Littmann, Eberhard** Das Einkommensteuerrecht - Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Bd. 2; 12. Aufl. 1979; 13. Aufl., Stuttgart 1982
- Locher/Meier, von Siebenthal** Doppelbesteuerungsabkommen Schweiz-Deutschland 1971 und 1975 - Steuern von Einkommen und Vermögen Nachlaß- und Erbschaftsteuern, Bd. 3, Basel 1980, Loseblattsammlung Stand: Erg. Lief. 7, Oktober 1980
- Lohrmann, Hansjörg** Das internationale körperschaftliche Schachtelprivileg, Diss., Tübingen 1979
- Maas, Ernst** Die Besteuerung ausländischer Einkünfte und ihre Auswirkungen auf das verwendbare Eigenkapital bei Kapitalgesellschaften nach dem Körperschaftsteuergesetz 1977, BB 1976, S. 1506 - 1508

- Manke, Klaus Auswirkungen der Körperschaftsteuerreform auf das Außensteuerrecht, StBJb 1977/78, S. 269 - 294
- Manke, Klaus Korreferat und Stellungnahme zum Referat Dr. Raupach, JbFfSt 1977/78, S. 444 - 459
- Manke, Klaus Günstigere Regelungen zur Berücksichtigung ausländischer Steuern, DStZ 1980, S. 323 - 329
- Maunz/Dürig/Herzog Grundgesetz, Kommentar, Bd. I, Art. 1 - 19, München, Loseblattsammlung, Stand: Lief. 1.-18. Sept. 1980
- May, Peter Wettbewerbsverschiebungen durch die unterschiedliche Gewinnbesteuerung in der EWG unter Berücksichtigung der sich bei einer Assoziation der Schweiz stellenden Fragen, Diss., Freiburg/Schweiz 1966
- Mayer - Wegelin, Eberhard Die Körperschaftsteuer - Erhöhung - ein neuer Begriff, BB 1976, S. 1599 - 1601
- Mayer - Wegelin, Eberhard Die Körperschaftsteuer - Erhöhung im Konzern - Ein Beitrag zur möglichen Wiedereinführung des Schachtelprivilegs bei der Körperschaftsteuer, BB 1978, S. 1404 - 1406
- Mayr, Siegfried Die Reform der italienischen Körperschaftsteuer - Einführung des Anrechnungsverfahrens, DB 1978, S. 1853 - 1854
- Megow, Michel Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Kommentar, 6. Aufl, München 1974
- Menck, Thomas Internationale Amtshilfe in Steuer-sachen, DStZ 1971 S. 57 - 64
- Mennel, Annemarie Die Anrechnung ausländischer Steuern, DStR 1968, S. 690 - 693
- Mennel, Annemarie Internationaler Vergleich der Anrechnung ausländischer Steuern, RIW/AWD 1977, S. 470 - 476
- Mering, Otto, Freiherr von Handwörterbuch der Sozialwissenschaften (HDSW), Hrg.: Beckerath, Bente u.a., Bd. 10, Steuerüberwälzung, S. 175 - 182, Göttingen 1959
- Michels, Rolf Anrechnung, Abzug oder Pauschalierung ausländischer Steuern - Eine Analyse der Entscheidungsalternativen nach der Änderung des § 34c EStG, DB 1981, S. 22 - 27
- Model/Müller Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 9. Aufl., Köln u.a. 1981

- Müller - Dott, J.-P. Anrechnung ausländischer Steuern nach § 26 Abs. 1 KStG und Aufteilung des verwendbaren Eigenkapitals, BB 1978, S. 1105 - 1113
- Müller - Dott, J.-P. Auswirkungen der Anrechnung ausländischer Steuern und des alternativen Steuerabzugs nach § 34c EStG bei Kapitalgesellschaften, IWB Fach 3, Gruppe 1, S. 621 - 628, vom 10.6.1981, Loseblattsammlung
- Müller, J.P. Die anrechenbare Steuer i.S. von § 19a Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz, DB 1972, S. 2319 - 2323
- Müller, Lothar Die Konzerne im Handels- und Steuerrecht, DStR 1975, S. 1 - 18
- Müller, Peter Die völkerrechtliche Zulässigkeit der Erstreckung der deutschen Steuererhoheit auf ausländische Tochtergesellschaften, Diss., München 1969
- v. Münch, Ingo (Hrsg.) Grundgesetzkomentar, Bd. 1, Präambel bis Art. 20, 2. Aufl., München 1981
- Neyer, Wolfgang Körperschaftsteuergesetz 1977: Auswirkungen der Zwischenschaltung deutscher Kapitalgesellschaften bei Einkünften aus einer ausländischen Betriebsstätte, RIW/AWD 1980, S. 412 - 415
- OECD - Musterabkommen Musterabkommen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung des Einkommens und des Vermögens (OECD-Musterabkommen), Bericht des Fiskalausschusses der OECD 1977, Hrsg.: Bundesminister der Finanzen, Bonn 1979
- ohne Verfasser Gesetzentwurf zur Änderung des Einkommensteuergesetzes, des Körperschaftsteuergesetzes und anderer Gesetze, DB 1980, S. 2442 - 2448
- ohne Verfasser Die steuerlichen Vorschriften des Zweiten Gesetzes zur Verbesserung der Haushaltsstruktur - Teil I: Änderungen im Unternehmensbereich -, DB 1982, S. 348 - 353
- Pietzker, Jost Vorrang und Vorbehalt des Gesetzes, JuS 1979, S. 710 - 715
- Pöllath, Reinhard Die Behandlung ausländischer Einkünfte im körperschaftlichen Anrechnungsverfahren, RIW/AWD 1979, S. 757 - 764

- Rädler, Albert J. Vergleich der Besteuerung der Auslandsniederlassungen deutscher Personenunternehmen und deutscher Kapitalgesellschaften, Festschrift Barth, Steuerlast und Unternehmenspolitik, Hrg.: Oettle, Karl, Stuttgart 1971
- Rädler/Raupach Deutsche Steuern bei Auslandsbeziehungen, München, Berlin 1966
- Raupach, Arndt Außensteuerliche Wirkungen der Steuerreformgesetze, JbFfSt 1977/78, S. 424 - 443
- Reckenwald, Horst Claus Steuerüberwälzungslehre - Theoretische und empirische Verteilung von Abgaben und Kosten -, 2. Aufl., Berlin 1966
- Report of the OECD Committee in Fiscal Affairs Model Double Taxation - Convention on income and on capital, Paris 1977
- Reuter, Hans-Peter Mängel bei der Anrechnung ausländischer Steuern, FR 1973, S. 470 - 472
- Reuter, Hans-Peter Deutsche Unternehmer mit Auslandsinteressen in steuerlicher Sicht, AG 1976, S. 141 - 147
- Reuter, Hans-Peter Einzelfragen des neuen Steuerrechts, StBJb 1976/77, S. 311 - 347
- Reuter, Hans-Peter Körperschaftsteuerreform und Außensteuerrecht, Herne, Berlin, IWB Fach 3, Gruppe 4, S. 191 - 208, vom 25.8.1977, Loseblattsammlung
- Richter, Heinz Anrechnung ausländischer Steuern auf die deutsche Einkommensteuer, AWD 1968, S. 442 - 443
- Ritter, Wolfgang Steuerentlastungen für ausländische Einkünfte und gespaltener Körperschaftsteuersatz, DB 1973, S. 882 - 887
- Ritter, Wolfgang Grenzüberschreitende Gewinnabführung bei Betriebsstätten - Ein systematischer Vergleich, JbFfSt 1976/77, S. 288 - 311
- Röhrkasten, Burkhard Die Auswirkungen des Progressionsvorbehalts auf die Körperschaftsteuer, AWD 1973, S. 467 - 470
- Roer, Hans Besteuerung der Auslandsbeziehungen, 2. Aufl., Berlin, Herne 1965
- Ross, Alf Lehrbuch des Völkerrechts, Stuttgart, Köln 1951
- Rose, Gerd Betrieb und Steuern, Grundlagen der Betrieblichen Steuerlehre, Erstes Buch, Die Ertragssteuern, 7. Aufl., Wiesbaden 1982

- Runge, Berndt Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften, Herne, Berlin, IWB Fach 3, Gruppe 3, S. 619 - 624, vom 27.12.1980, Loseblattsammlung
- Runge, Berndt Verständigungsverfahren und unilaterale Maßnahmen zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, IWB Fach 3, Gruppe 2, S. 395 - 406, vom 10.9.1981, Loseblattsammlung
- Salditt, Franz Die deutsche Auslandsinvestition unter der Geltung eines körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens, - Überlegungen zum Gutachten der Steuerreformkommission, AWD 1971, S. 394 - 400
- Söffing/Wrede Das Gesetz zur Änderung des EStG des KStG und anderer Gesetze, FR 1980, S. 365 - 384, S. 397 - 404
- Sommer, Christoph Verlustvortrag - Verlustrücktrag, Stuttgart, Wiesbaden 1981
- Spitaler, Armin Das Doppelbesteuerungsproblem bei direkten Steuern, 2. Aufl., Köln 1967, (Nachdruck der 1. Aufl. von 1936)
- Süchting, Joachim Finanzmanagement - Theorie und Politik der Unternehmensfinanzierung, 3. Aufl., Wiesbaden 1980
- Schick, Walter Der Verlustrücktrag (Steuerrecht im Rechtsstaat), Wissenschaftliche Hefte zum deutschen und internationalen Steuerrecht, Heft 15, München 1976
- Schieber, Paul Hermann Praktische Schwierigkeiten bei der Anrechnung ausländischer Ertragssteuern, DStR 1975, S. 207 - 217, 276 - 283
- Schierenbeck, Henner Grundzüge der Betriebswirtschaftslehre, 6. Aufl., München 1981
- Schmidt, Karsten Anmerkung zum BGH Urteil vom 4.5.1977, NJW 1977, S. 1451 - 1452
- Schmidt-Bleibtreu/Klein Kommentar zum Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, 5. Aufl., Neuwied, Darmstadt 1980
- Schneider, Dieter Investition und Finanzierung - Lehrbuch der Investitions-, Finanzierungs- und Ungewißheitstheorie, 5. Aufl., Wiesbaden 1980
- Schneider, Helmut Der Einfluß der Steuern auf die unternehmerischen Investitionsentscheidungen, (Diss.) Münster 1964

- Schöne, Wolf-Dieter Körperschaftsteuer, 1. Aufl., Bonn 1978
- Scholz, Werner Zum Funktionswandel internationaler Doppelbesteuerungsabkommen - Studium zum internationalen Wirtschaftsrecht und Atomenergierecht, Hrg.: Erler, Georg, Bd. 23, Göttingen 1965
- Schwarz/Gröger Abgabenordnung, Praktikerkommentar, München 1981, Loseblattsammlung, Stand 8. Erg.Lief. Sept. 1982
- Schwerdtfeger, Günter Öffentliches Recht in der Fallbearbeitung, 5. Aufl., München 1980
- Siara, George Steuerliche Maßnahmen zur Erleichterung zwischenstaatlicher Kapitalbewegungen, CDFI, Volume XXXIX, S. 293 - 317, Madrid (Espagne) 1959
- Smith, Dan Throop Steuergesetzgebung in Kapitalausfuhrländern zur Investitionsförderung in Entwicklungsländern, Bd. VIII, Internationales Steuerelementationsbüro, S. 1 - 30, Amsterdam 1966
- Steuer - Telex (Hrsg.) Verlustvortrag - Verlustrücktrag, -Fachredaktion des Spezialdienstes Steuer - Telex - Köln 1976
- Storck, Alfred Ausländische " Montage " - Betriebsstätten im Ertrags - und Substanzsteuerrecht - Zum Urteil des Bundesfinanzhofs vom 7.3.1979, RIW/AWD 1979, S. 767 - 769
- Storck, Alfred Ausländische Betriebsstätten im Ertrag- und Vermögensteuerrecht - Taxation of Foreign Permanent Establishments -, Frankfurt 1980
- Stuhrmann, Gerd Zur sinngemäßen Anwendung des § 15a des Einkommensteuergesetzes bei Ermittlung der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, BB 1980, S. 1680 - 1682
- Telkamp, Heinz-Jürgen Die Auswirkung der Körperschaftsteuerreform auf die Besteuerung international tätiger Unternehmen (Teil II), FR 1977, S. 313 - 322
- Tietze, Hubert Der Einfluß steuerfreier Einnahmen auf die Belastung mit Körperschaftsteuer im Anrechnungsverfahren (KStG 1977) und nach altem Körperschaftsteuerrecht - Eine vergleichende Betrachtung, BB 1977, S. 438 - 441
- Timm, Wolfgang 30 internationale Steuerfälle aus der Praxis, Herne, Berlin 1971

- Tipke, Klaus Anwendung des Gleichheitssatzes im Steuerrecht - Methode oder internationale Spekulation, (Zugleich Besprechung des BFH-Urteils vom 25.4.1972 zur Erhebung der Schaumweinsteuer), BB 1973, S. 157 - 160
- Tipke, Klaus Steuerrecht - Ein systematischer Grundriß, 3. Aufl., Köln 1975, 4. Aufl., Köln 1977, 8. Aufl., Köln 1981
- Tipke/Kruse Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, Loseblattsammlung, 10. Aufl.; Köln, Stand: 39. Erg.Lief.1982
- Troll, Max Besteuerung von Verein, Stiftung und Körperschaft des öffentlichen Rechts, Kommentar, 2. Aufl., München 1978
- Troll, Max Erbschaftsteuer- und Schenkungssteuergesetz, Kommentar, 3. Aufl., München 1981, Loseblattsammlung, Stand: 1. Sept. 1980
- Uelner/Dankmeyer Die Verrechnung von Verlusten mit anderen positiven Einkünften nach dem Änderungsgesetz vom 20. August 1980 - (sog. § 15a - Gesetz), DStZ 1981, S. 12 - 24
- Vogel, Horst Anrechnung und Abzug ausländischer Steuern - Zu § 34c des Einkommensteuergesetzes und § 19a des Körperschaftsteuergesetzes, AWD 1958, S. 42 - 47
- Vogel, Horst Pauschalierung der Einkommensteuer und Körperschaftsteuer für ausländische Einkünfte (§ 34c Abs. III EStG; § 19a KStG), DB 1959, S. 984 - 986
- Vogel, Horst Zur steuerlichen Behandlung ausländischer Einkünfte und Vermögensteile bei den Steuern vom Einkommen und Ertrag, StbJb 1962/63, S. 269 - 326
- Vogel, H.A. Zur außensteuerlichen Wirkung der Körperschaftsteuer-Reform, DB 1975, S. 756 - 758
- Vogel, Klaus Der räumliche Anwendungsbereich der Verwaltungsrechtsnorm; Eine Untersuchung über die Grundfragen des sogenannten Internationalen Verwaltungs- und Steuerrechts. Abhandlungen der Forschungsstelle für Völkerrecht und ausländisches öffentliches Recht an der Universität Hamburg, Bd. 12, Frankfurt a.M., Berlin 1965
- Wacker, Wilhelm Hermann Steuerlexikon, München 1975

- Walter, Hans Edlef Die sog. "isolierende Betrachtungsweise" bei der Bestimmung der inländischen Einkünfte und des Inlandsvermögens der Ausländer, Diss., Heidelberg 1977
- Walz, W. Rainer Steuergerechtigkeit und Rechtsanwendung - Grundlinien einer relativ autonomen Steuerrechtsdogmatik, Hamburg 1980
- Walter, R.L. van de Die Bau- oder Montageausführung als Betriebsstätte - Lechantier de construction ou de montage en tant qu'établissement stable, EStZ (intertax) 1971, S. 35 - 40
- Watzke/Pollak/Philipp Internationales Steuerrecht - Innerstaatliche Vorschriften und zwischenstaatliche Vereinbarungen, Wien 1964
- Weber - Fas, Rudolf Grundzüge des allgemeinen Steuerrechts der Bundesrepublik Deutschland, Tübingen 1979
- Wengler, Wilhelm Völkerrecht Bd. II, Berlin u.a. 1964
- Widmer, Max Tendenzen in der Wahl der Methode zur Vermeidung der Doppelbesteuerung, RIW/AWD 1976, S. 566 - 571
- Wiedemann, Herbert Gesellschaftsrecht, Ein Lehrbuch des Unternehmens- und Verbandsrechts, Bd. I, Grundlagen, München 1980
- Wilcke, Erdmann Überblick über das italienische Anrechnungsverfahren bei der Körperschaftsteuer, RIW/AWD 1978, S. 516 - 520
- Wilke, Kay - Michael Lehrbuch des internationalen Steuerrechts, Herne, Berlin 1981
- Wilke, Kay - Michael Steuerermäßigung bei ausländischen Einkünften nach § 34c EStG aus abgabenrechtlicher Sicht, RIW 1982 S. 341 - 344
- Winter, Jürgen Doppel- und Minderbesteuerungen im deutschen Außensteuerrecht bei ausländischen Verlusten und inländischen Gewinnen und umgekehrt, AWD 1969, S. 323 - 325
- Wöhrle, Winfried Außensteuergesetz (AStG), Kommentar, Stuttgart, Loseblattsammlung, Stand: Februar 1979
- Wohlschlegel, Hanspeter Körperschaftsteuerreform mit Hindernissen: Herstellung der Ausschüttungsbelastung und Steuerbefreiungen und Abkommensrecht, FR 1976, S. 243 - 245

Wrede, Friedrich

Die Reform der Körperschaftsteuer,
DStZ 1974, S. 181 - 186

Zimmermann/Henke

Finanzwissenschaft - Einführung in
die Lehre von der öffentlichen Fi-
nanzwirtschaft, 2. Aufl., München 1978

Zülow/Henze/Schubert/
Rosiny

Die Besteuerung der Genossenschaften -
Kommentar, 6. Aufl., München 1978

Lebenslauf:

Gert Commandeur, geboren am 4. April 1955 in Bochum, Deutscher - Vater: Dipl.-Ing. Hartmut Commandeur; Mutter: Hannelore Commandeur, geborene Heckes - wurde im April 1962 in die Volksschule Werdohl - Kleinhammer eingeschult. Im April 1966 erfolgte der Wechsel zum Städtischen Neusprachlichen Gymnasium mit mathematisch-naturwissenschaftlichem Zweig nach Altena. Dort wurde ihm am 6. Juni 1974 die allgemeine Hochschulreife erteilt. Nach Ableistung des Grundwehrdienstes folgte ab dem Wintersemester 1975 ein Studium der Rechtswissenschaften an der Westfälischen-Wilhelms-Universität in Münster. Dieses wurde am 1. Oktober 1980 mit dem ersten juristischen Staatsexamen abgeschlossen. Nach einem zwischenzeitlichen Promotionsstudium erfolgte am 1. Dezember 1981 der Eintritt in den Referendardienst.

